

الاستحقاق المحاسبي
Accrual Accounting



دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية

إرشادات الممارسات الموصى بها 2
"مناقشة وتحليل القوائم المالية"

وزارة المالية
Ministry of Finance



RPG 2

السجل التاريخي لإرشادات الممارسات الموصى بها

صدرت إرشادات الممارسات الموصى بها 2، مناقشة وتحليل القوائم المالية في 2022م.

RPG 2

English Version of Copyright Statement	Arabic Version of Copyright Statement
<p>This [Financial statements Discussion and analysis] of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) published by the International Federation of Accountants in [2022 May] in the English language, has been translated into Arabic in [2024 February], and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating the [Financial statements Discussion and analysis] 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>إن هذا المعيار [مناقشة وتحليل القوائم المالية] الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (IPSASB) المنشور من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في [مايو 2022] باللغة الإنجليزية، قد تُرجم إلى اللغة العربية في [فبراير 2024]، وأعيد إخراجها بإذن من الاتحاد الدولي للمحاسبين. نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين في عملية ترجمة [مناقشة وتحليل القوائم المالية] 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>English language text of [Financial statements Discussion and analysis] © [2022] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p>	<p>النص الإنجليزي لـ [financial statements Discussion and analysis] and حقوق تأليفه ونشره [2022] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Arabic text of [مناقشة وتحليل القوائم المالية] © [2023] by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.</p>	<p>النص العربي لـ [مناقشة وتحليل القوائم المالية] حقوق تأليفه ونشره [2023] للاتحاد الدولي للمحاسبين. جميع الحقوق محفوظة.</p>
<p>Original title: [Financial statements Discussion and analysis:] ISBN: [978-1-60815-491-3]</p>	<p>العنوان الأصلي: [IPSAS Financial statements Discussion and analysis] ردمك 3-491-60815-1-978</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 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>

RPG 2

الفهرس	
الفقرة	الموضوع
	تقديم
1	الهدف
8-2	الوضع والنطاق
9	تعريفات
12-10	تحديد مناقشة وتحليل القوائم المالية
14-13	عرض مناقشة وتحليل القوائم المالية
31-15	محتوى مناقشة وتحليل القوائم المالية
19	نظرة عامة على عمليات وبيئة الجهة
21-20	معلومات حول أهداف واستراتيجيات الجهة
26-22	تحليل القوائم المالية للجهة
31-27	المخاطر وحالات عدم التأكد
	الدراسة المرفقة بالإرشادات

تقديم

تتعلق معايير المحاسبة للقطاع العام بالقوائم المالية ذات الغرض العام ويكون تطبيقها ملزم. إرشادات الممارسات الموصى بها هي توصيات تقدم إرشادات بشأن الممارسات الجيدة في إعداد تقارير مالية ذات غرض عام لا تعد قوائم مالية. لا تضع إرشادات الممارسات الموصى بها متطلبات بخلاف معايير المحاسبة للقطاع العام.

روعي عند إعداد إرشادات الممارسات الموصى بها 2 أن تكون متوافقة مع إرشادات الممارسات الموصى بها 2 الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام (طبعة 2022)، وأبقي على تسلسل وأرقام فقرات الإرشادات كما وردت في الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وذلك لسهولة المقارنة والتحديث مستقبلاً، وقد تم إيضاح الاختلافات عن الإرشادات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في الدراسة المرفقة بالإرشادات.

الهدف

1. توفر إرشادات الممارسات الموصى بها هذه إرشادات لإعداد وعرض مناقشة وتحليل القوائم المالية. ستساعد مناقشة وتحليل القوائم المالية المستخدمين على فهم المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية المعروضة في القوائم المالية ذات الغرض العام (يُشار إليها فيما بعد بـ "القوائم المالية").

الوضع والنطاق

2. يُعد التقرير عن المعلومات وفقاً لإرشادات الممارسات الموصى بها هذه ممارسة جيدة. وتشجع الجهة التي تعد وتعرض مناقشة وتحليل القوائم المالية على اتباع هذه الإرشادات. ولا يُعد الالتزام بهذه الإرشادات مطلوباً لتؤكد الجهة أن قوائمها المالية تلتزم بمعايير المحاسبة للقطاع العام.
3. يتعين أن تُعرض مناقشة وتحليل القوائم المالية بشكل سنوي على الأقل ويتعين أن تغطي الفترة نفسها التي تغطيها القوائم المالية.
4. يتعين أن تكون حدود الجهة المعد عنها مناقشة وتحليل القوائم المالية هي حدود الجهة نفسها المعد عنها القوائم المالية.
5. يتعين إصدار مناقشة وتحليل القوائم المالية مع القوائم المالية.
6. [حذفت].
7. لا يجوز وصف مناقشة وتحليل القوائم المالية بأنها ملتزمة بإرشادات الممارسات الموصى بها هذه ما لم تلتزم بجميع متطلبات هذه الإرشادات.
8. في بعض الدول، يكون إعداد وعرض مناقشة وتحليل القوائم المالية متطلباً تشريعياً أو تنظيمياً، أو مطلوباً بموجب لوائح أخرى مفروضة من خارج الجهة. وتشجع الجهات على الإفصاح عن معلومات حول تأثير مثل هذه المتطلبات على الالتزام بإرشادات الممارسات الموصى بها هذه.

تعريفات

9. يستخدم المصطلح التالي في الإرشادات الموصى بها هذه بالمعنى المحدد قرينه:
مناقشة وتحليل القوائم المالية هي توضيح للبنود والمعاملات والأحداث المهمة المعروضة في القوائم المالية للجهة والعوامل التي أوجدتها.
يتضمن ملحق "أ"، المصطلحات المستخدمة في هذه الإرشادات بالمعاني المحددة في معايير المحاسبة للقطاع العام.

تحديد مناقشة وتحليل القوائم المالية

10. يتعين تحديد مناقشة وتحليل القوائم المالية بوضوح، وتمييزها عن القوائم المالية وعن المعلومات الأخرى.
11. يساعد التحديد المنفصل لمناقشة وتحليل القوائم المالية المستخدمين على تمييز ما يلي:

RPG 2

- أ. القوائم المالية المعدة والمعروضة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام؛ و
- ب. مناقشة وتحليل القوائم المالية المعدة وفقاً لإرشادات الممارسات الموصى بها هذه؛ و
- ج. المعلومات الأخرى المعروضة في تقرير سنوي أو وثيقة أخرى والتي قد تكون مفيدة للمستخدمين لكنها ليست خاضعة لمتطلبات معايير المحاسبة للقطاع العام أو التوصيات الواردة في إرشادات الممارسات الموصى بها هذه (لكن يمكن أن تكون خاضعة للإرشادات الواردة في إرشادات الممارسات الموصى بها الأخرى).

12. يتعين أن تحدد مناقشة وتحليل القوائم المالية القوائم المالية التي تتعلق بها.

عرض مناقشة وتحليل القوائم المالية

13. توفر مناقشة وتحليل القوائم المالية معلومات مفيدة للمستخدمين لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات من خلال تمكين المستخدمين من استبصار عمليات الجهة من وجهة نظر الجهة نفسها. كما تتيح الفرصة لتقديم تفسير الجهة للبنود والمعاملات والأحداث المهمة المؤثرة على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة. وبناءً عليه، فإن مناقشة وتحليل القوائم المالية تُعد مكملة للمعلومات الواردة في القوائم المالية.
14. يتعين أن تتوافر في المعلومات الواردة في مناقشة وتحليل القوائم المالية الخصائص النوعية للتقارير المالية مع الأخذ في الحسبان القيود المفروضة على المعلومات المضمنة في التقارير المالية ذات الغرض العام¹.

محتوى مناقشة وتحليل القوائم المالية

15. يتعين أن يكون محتوى مناقشة وتحليل القوائم المالية متسقاً مع القوائم المالية والبنود والمعاملات والأحداث موضوع القوائم المالية، وكذلك الافتراضات مثل تلك المتعلقة بالإثبات والقياس.
16. يتعين أن تتضمن مناقشة وتحليل القوائم المالية ما يلي، على ألا تكون هذه المعلومات هي مجرد تكرار للمعلومات الواردة في القوائم المالية:
- أ. نظرة عامة على عمليات الجهة والبيئة التي تعمل فيها؛ و
- ب. معلومات عن أهداف واستراتيجيات الجهة؛ و
- ج. تحليل للقوائم المالية للجهة بما في ذلك التغيرات والاتجاهات المهمة في المركز المالي للجهة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية؛ و
- د. وصف للمخاطر وحالات عدم التأكد الرئيسية للجهة التي تؤثر على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، وتوضيح التغيرات في المخاطر وحالات عدم التأكد تلك منذ آخر تاريخ للقوائم المالية واستراتيجيات الجهة لتحمل أو تخفيف المخاطر وحالات عدم التأكد تلك.
17. يجب أن يعكس شكل مناقشة وتحليل القوائم المالية للجهة ومحتواها المحدد، طبيعة الجهة والبيئة التنظيمية التي تعمل فيها.

¹ الخصائص النوعية للتقارير المالية هي الملاءمة والتعبير الموثوق والقبالية للفهم والتوقيت المناسب والقبالية للمقارنة والقبالية للتحقق. والقيود على المعلومات هي الأهمية النسبية والتكلفة مقابل المنفعة والتوازن بين الخصائص النوعية. أنظر فصل 3 من إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام لمزيد من التفاصيل.

RPG 2

18. بينما تتضمن مناقشة وتحليل القوائم المالية معلومات وردت أيضًا في القوائم المالية، فإنها لا يجوز أن تكرر فقط ما هو موجود في القوائم المالية، بل يتعين أن تحلل وتفسر كيف تؤثر البنود والمعاملات والأحداث على المركز المالي للجهة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. ويتعين أن تتضمن مناقشة وتحليل القوائم المالية إشارات مرجعية للقوائم المالية كلما كان ذلك مناسبًا لتجنب التكرار في المعلومات.

نظرة عامة على عمليات وبيئة الجهة

19. تساعد النظرة العامة على الجهة المستخدمين على فهم عمليات الجهة وكيف تؤثر البيئة التي تعمل فيها على قوائمها المالية. وتساعد هذه المعلومات المستخدمين على فهم القوائم المالية للجهة. ويمكن أن تشمل المعلومات المقدمة عن عمليات الجهة في مناقشة وتحليل القوائم المالية المعلومات الحالية، والتغيرات عن الفترة السابقة، فيما يتعلق بما يلي:
- أ. رسالة الجهة ورؤيتها؛ و
 - ب. حوكمة الجهة (على سبيل المثال، هيكل تشريعي أو تنظيمي، هيكل إداري)؛ و
 - ج. علاقات الجهة مع الجهات الأخرى، مع التركيز على العلاقات التي كان من الممكن أن تؤثر بشكل مهم على المركز المالي للجهة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية (مثل ترتيبات التمويل)؛ و
 - د. الاتجاهات والأحداث والتطورات الخارجية في البيئة النظامية والتنظيمية والاجتماعية والسياسية وبيئة الاقتصاد الكلي الخاصة بالجهة، التي يكون لها أو قد يكون لها تأثير مهم على المركز المالي للجهة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية (على سبيل المثال، تأثير الأحداث في الأسواق العالمية على التوظيف، أو الوعاء الضريبي، أو أسعار الفائدة)؛ و
 - هـ. العمليات الرئيسية للجهة، بما في ذلك طرق تقديم الخدمات (على سبيل المثال، الإسناد الخارجي، وترتيبات امتياز تقديم الخدمات) والتغيرات المهمة فيها.

معلومات حول أهداف واستراتيجيات الجهة

20. يتعين أن تتضمن مناقشة وتحليل القوائم المالية مناقشة لأهداف واستراتيجيات الجهة المتعلقة بمركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية بطريقة تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم أولويات الجهة والتعرف على الموارد التي يجب أن تُدار لتحقيق هذه الأهداف والاستراتيجيات. على سبيل المثال، يمكن أن تشمل مثل هذه الأهداف والاستراتيجيات إدارة الفائض/العجز وإدارة مستويات الدين والالتزامات. ويتعين أن توضح مناقشة وتحليل القوائم المالية كيف سيقاس تحقيق أهداف الجهة وما هي الفترة الزمنية التي سيقاس على مداها التقدم المحرز نحو تحقيق هذه الأهداف.
21. يتعين أن تتضمن مناقشة وتحليل القوائم المالية مناقشة للتغيرات المهمة في أهداف واستراتيجيات الجهة عما كانت عليه في الفترة أو الفترات السابقة.

تحليل القوائم المالية للجهة

22. يجب أن تتضمن مناقشة وتحليل القوائم المالية تحليلاً للتغيرات والاتجاهات المهمة في المركز المالي للجهة، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. ويشمل تحليل الاتجاهات تلك البنود في القوائم المالية التي تُعد مهمة وأساسية لاكتساب فهم أفضل للمركز المالي للجهة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، والتغيرات في المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية على مدى فترة زمنية.
23. يتعين أن تصف مناقشة وتحليل القوائم المالية البنود والمعاملات والأحداث المهمة التي قد أثرت على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية دون مجرد تكرار المعلومات المعروضة في القوائم المالية. ويتطلب تحديد البنود والمعاملات والأحداث المهمة ممارسة الحكم.

RPG 2

24. إذا عُدلت معلومات واردة في القوائم المالية من أجل تضمينها في مناقشة وتحليل القوائم المالية، فإنه يتعين الإفصاح عن تلك الحقيقة ومعها طبيعة وأسباب التعديلات. وعندما تكون مقاييس الأداء المالي مستمدة من القوائم المالية، فإنه يتعين مطابقة تلك المقاييس بالمبالغ المعروضة في القوائم المالية التي أعدت وفقاً لمعايير المحاسبة للقطاع العام.
25. يتعين الإفصاح عن المعلومات المقارنة بالنسبة للمبالغ المعروضة في مناقشة وتحليل القوائم المالية عندما تكون ملائمة لفهم مناقشة وتحليل القوائم المالية للفترة الحالية.
26. عندما تكون الجهة مطالبة بأن، أو تختار أن، تتيح موازنتها المعتمدة للعموم، يتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 24، عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية إجراء مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية في القوائم المالية. ويتطلب معيار المحاسبة للقطاع العام 24 أيضاً أيضاً لأسباب الفروقات ذات الأهمية النسبية بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية ويسمح للجهة بأن تُفصح عن هذه المعلومات إما في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية أو في تقارير أخرى متاحة للعموم. وعندما تختار الجهة تضمين هذه المعلومات في مناقشة وتحليل القوائم المالية، فإنه يتعين عليها أن تطبق الإرشادات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 24 على هذه الإفصاحات.

المخاطر وحالات عدم التأكد

27. يتعين أن تتضمن مناقشة وتحليل القوائم المالية مناقشة للمخاطر وحالات عدم التأكد الرئيسية للجهة التي تؤثر على مركزها المالي وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، وأن تتضمن توضيحاً لعلاقتها بأهداف واستراتيجيات الجهة. وتساعد هذه المعلومات المستخدمين على تقويم أثر تلك المخاطر في الفترة الحالية (على سبيل المثال، الالتزامات المحتملة المفصّل عنها في القوائم المالية أو استخدام تحوطات العملة الأجنبية لتخفيف مخاطر) وكذلك النتائج المتوقعة.
28. يمكن أن تكون المخاطر وحالات عدم التأكد الرئيسية مخاطر خارجية أو داخلية؛ ويتعين أن يشمل أي وصف للمخاطر وحالات عدم التأكد هذه التعرض لكل من التبعات السلبية والفرص الممكنة.
29. تساعد مناقشة كيف تدير الجهة المخاطر وحالات عدم التأكد المستخدمين على الحصول على تعبير موثوق عن تعرض الجهة للمخاطر التي تؤثر بشكل مباشر على بنود القوائم المالية، مما يسمح لهم بتقويم المركز المالي للجهة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. وقد يشمل مثل هذا الإفصاح قرار الجهة "بالتأمين ذاتياً" ضد بعض المخاطر، أو التخفيف من المخاطر عن طريق تحويلها أو مشاركتها من خلال التأمين.
30. من شأن مناقشة المخاطر وحالات عدم التأكد هذه أن تقدم معلومات ملائمة للمستخدمين حول التعرض أو قابلية التعرض لتكيزات المخاطر، مثل القروض المهمة إلى مناطق أو صناعات معينة، أو الاعتماد على مصدر معين من الإيراد.
31. قد يكون للمخاطر وحالات عدم التأكد التي تؤثر على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية تأثير واسع على القوائم المالية. وبناءً عليه، يجوز التقرير عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر وحالات عدم التأكد هذه بشكل منفصل، أو في الأقسام ذات الصلة في مناقشة وتحليل القوائم المالية.

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية
الدراسة المرفقة بإرشادات الممارسات الموصى بها ، "مناقشة وتحليل القوائم المالية"
إصدار 2023م