



إعراو

الأستاذ الدكتور/ علاء على أحمد حسين

أستاذ المحاسبة المالية قسم المحاسبة بكلية إدارة الأعمال جامعة تبوك عضو عامل بالجمعية السعودية للحوكمة عضو لجنة المراجعة بجامعة تبوك عضو لجنة المالي وقياس الأثر لكفاءة الإنفاق بجامعة تبوك عضو اللجنة العلمية بكلية إدارة الأعمال جامعة تبوك مشرف وحدة التخطيط الاستر اتيجي بكلية إدارة الأعمال جامعة تبوك رئيس اللجنة العلمية بقسم المحاسبة بكلية إدارة الأعمال جامعة تبوك مستشار مالي وخبير تدريب معتمد بالمنظمة العربية للتنمية الإدارية بجامعة الدول العربية حاصل على جائزة معالى رئيس جامعة تبوك للبحث والابتكار للعام 2022م حاصل على جائزة راشد بن حميد للثقافة والعلوم للعام 2022م حاصل على جائزة راشد بن حميد للثقافة والعلوم للعام 2022م حاصل على جائزة راشد بن حميد للثقافة والعلوم للعام 2020م

	المحتويات					
الصفحة	العناصر					
	الوحدة التدريبية الأولى					
4	مشروع تحول الجهات الحكومية					
من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق						
5	التعريف عن مشروع تحول الجهات الحكومية من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.	أولًا				
5	الهدف من مشروع تحول الجهات الحكومية من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.	ثانيًا				
5	مراحل مشروع تحول الجهات الحكومية من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق.	ثالثًا				
6	الأهداف الاستراتيجية لمشروع تحول الجهات الحكومية من تطبيق الأساس النقدى إلى أساس الاستحقاق.	رابعًا				
6	المنافع المتحققة من تطبيق المعايير المحاسبية الحكومية على أساس الاستحقاق.	خامسًا				
9	الوحدة التدرسية الثانية					
13	الوحدة التدريبية الثالثة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (33) "تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة"					
14	ب: نبذة عن متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (33).	القسم الأو				
16	ني: أسس وطرق القياس المحاسبي في الوحدات الحكومية:					
16	مفهوم القياس المحاسبي.	أولًا				
16	أهمية أساس القياس المحاسبي.	ثانيًا				
16	ثالثًا معايير اختيار أساس القياس المحاسبي.					
17	رابعًا أسس وطرق القياس المحاسبي.					
28	القسم الثالث: أثر اثبات البيانات المالية وفقاً لأسس وطرق القياس المحاسبي المختلفة علي نتائج أنشطة وصافى دخل الوحدات الحكومية:					
28	أثر اثبات البيانات المالية وفقاً لأسس وطرق القياس المحاسبي المختلفة على نتائج أولًا أنشطة الوحدات الحكومية.					
37	ثانيًا أثر اثبات البيانات المالية وفقاً لأسس وطرق القياس المحاسبي المختلفة علي صافي دخل الوحدات الحكومية.					
39	ابع: مراحل التعامل مع أصول الوحدات الحكومية عند التحول من الأساس أساس الاستحقاق.	'				

المحتويات						
الصفحة	العناصر					
الوحدة التدريبية الرابعة						
42	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1)					
	"عرض القو ائم المالية"	٤				
43	ل: نبذة عن متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1).					
46	اني: عرض القوائم المالية وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام					
		رقم (1).				
	الوحدة التدريبية الخامسة					
50	معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (2)					
	"قائمة التدفقات النقدية"					
51	ِّل: نبذة عن متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (2).	القسم الأو				
55	القسم الثاني: عرض قائمة التدفقات النقدية وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع					
33	.(2)	العام رقم (
56	الث: طرق حساب صافى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفقاً لمتطلبات	القسم الث				
30	سبة الدولي في القطاع العام رقم (2).	معيارالمحا				
57	الطريقة غير المباشرة في حساب صافى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.	أولًا				
61	الطريقة المباشرة في حساب صافى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.	ثانيًا				
رابع: آلية إعداد قائمة التدفقات النقدية وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي في 64						
04	عام رقم (2):	القطاع الع				
64	حساب صافى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.	أولًا				
64	حساب صافى التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية.	ثانيًا				
64	ثالثًا حساب صافى التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.					

الوحدة التدريبية الأولى مشروع تحول الجهات الحكومية من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق

أولاً: التعريف عن مشروع تحول الجهات الحكومية من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق:

صدر الأمر السامي الكريم رقم (13059) وتاريخ 16ربيع الأول 1438هـ، القاضي بالموافقة على مشروع تحول جميع الجهات الحكومية من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، وأن تتولى اللجنة المالية بالديوان الملكي واللجنة التنفيذية، التي يرأسها معالي وزير المالية الإشراف على تنفيذ المشروع.

تطبيق المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق يستوجب تسجيل الإيرادات والمصروفات استناداً لتاريخ نشوء الحدث أو الدين بصرف النظر عن التاريخ الذي يتم فيه فعلياً تحصيل الإيرادات أو دفع المصروفات، وبالتالي القدرة على معرفة قيمة الأصول والالتزامات بأية لحظة خلال الفترة المحاسبية وليس فقط عند الإقفال الدوري للحسابات.

يأتي مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وبناء المركز المالي للدولة، تحقيقاً لإحدى ركائز رؤية المملكة 2030 المعنية بتحسين جودة الحسابات المالية، وتعزيز الشفافية ضمن برنامج تحسين نظام المحاسبة الحكومية.

يُعد مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من المبادرات المنبثقة عن برنامج التحول الوطني والتي تتبناها وزارة المالية ممثلةً في وكالة الوزارة للشئون المالية والحسابات، وامتداداً لما تسعى إليه الوزارة من تطوير وبناء شراكة مع القطاعين العام والخاص بالمملكة،

ثانياً: الهدف من مشروع تحول الجهات الحكومية من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق:

يساعد مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي على توفير معلومات مكتملة ودقيقة وملائمة التوقيت عن المركز المالي، ونتائج الأنشطة والتدفقات النقدية للجهات الحكومية، وتعزيز الرقابة على الإيرادات والمصروفات والأصول والالتزامات، وتطوير الإدارات المالية في الجهات الحكومية ودعم اتخاذ القرارات.

ثالثاً: مراحل مشروع تحول الجهات الحكومية من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق:

يمر مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي بالمراحل الأربعة الرئيسة التالية

• المرحلة الأولى:

دراسة الوضع الحالي، وتقييم مدى الجاهزية للتحول في الجهات الحكومية، وإعداد المخرجات (القوائم المالية والتقارير) في ضوء أساس الاستحقاق المحاسبي.

• المرحلة الثانية:

إعداد خطة الانتقال من النظام الحالي تكون واقعية وقابلة للتنفيذ بحيث تحدد المعالم الرئيسية لبرنامج التحول الكامل وصولاً إلى إصدار القوائم المالية الموحدة للدولة.

المرحلة الثالثة:

البدء بتطبيق خطة التحول المحاسبي على كل جهة حكومية، ومواءمة أدلة الحسابات والأنظمة المحاسبية لتطبيق أساس الاستحقاق والسياسات والإجراءات المحاسبية والمالية، لتتناسب مع طبيعة عمل كل جهة، ومشاركة الدروس المستفادة بين الجهات الحكومية.

• المرحلة الرابعة:

التأكد من أن الأنظمة المحاسبية داخل كل جهة حكومية والموظفين، مستعدون للعمل بشكل يومي وشامل وفقاً لأساس الاستحقاق، والإطلاق الفعلى للنظام المحاسبي وفق أساس الاستحقاق.

رابعاً: الأهداف الاستراتيجية لمشروع تحول الجهات الحكومية من تطبيق الأساس النقدى إلى أساس الاستحقاق:

- (1) تعزيز مبدأ الشفافية والمساءلة من خلال مشاركة المعلومات مع المجتمع وزيادة التركيز لتعزيز الرقابة.
- (2) تحسين قدرات المملكة في جميع المجالات الاجتماعية والاقتصادية والمالية في القطاع العام، كما تساعد التقارير المالية في المقارنة على مستوى دولي.
- (3) توفير نظام مالي متكامل، وتوحيد المعايير المحاسبية بالقطاع العام، وإعداد التقارير المالية والإحصائية مجمعة على مستوى الدولة، ومبنية على هيكل حسابات وسياسات مالية ومحاسبية موحدة.
- (4) دعم اتخاذ القرارات وتوفير معلومات أدق وأشمل، لتعزيز عمليات التخطيط وصنع قرار أفضل فيما يتعلق بالمخاطر والفرص، والوصول إلى معلومات مالية دقيقة عن تكاليف الخدمات الحكومية والتزاماتها المستقبلية.
- (5) حصر كافة أصول والتزامات الجهات الحكومية، وبالتالي إظهار المركز المالي للجهات بشكل مستقل والمركز المالي للدولة بشكل موحد.

خامساً: المنافع المتحققة من تطبيق المعايير المحاسبية الحكومية على أساس الاستحقاق:

يوفر تطبيق معايير المحاسبة بالقطاع العام على أساس الاستحقاق المنبثقة من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام فو ائد على الصعيد المحلي وتماشياً مع رؤية المملكة 2030، على النحو الآتي:

(1) إمكانية المقارنة للأداء المالي:

- مقارنة الميزانية مع الأرقام الفعلية للقطاع العام.
- مقارنة الأرقام الفعلية للقطاع العام مع الأعوام السابقة.
- مقارنة الأداء والمركز المالي لمختلف القطاعات ضمن القطاع العام بحسب المناطق الجغرافية وغيرها من الخصائص الديموغرافية.
 - مقارنة الأرقام الفعلية للقطاع العام مع الدول التي تطبق المحاسبة على أساس الاستحقاق.

(2) التقارير المالية الإحصائية:

- توفير معلومات كاملة ودقيقة عن الوضع المالي والتدفقات النقدية المستقبلية على مستوى القطاع العام في المملكة العربية السعودية عبر البيانات التالية: المركز المالي (قائمة المركز المالي)، الأداء المالي (قائمة الدخل)، التدفقات النقدية (قائمة التدفقات النقدية)، التغيرات في صافي الأصول (قائمة التغيرات في حقوق الملكية).
 - إعداد تقاربر إحصائية داخلية ولصندوق النقد الدولي.

(3) دعم اتخاذ القرارات:

- اتخاذ القرارات الاستراتيجية للجهة الحكومية، ضبط وترشيد وادارة الأداء المالي.
- إدارة التدفقات النقدية بناءً على المعلومات المالية والإحصائية ومؤشرات الأداء المتوفرة.
- إعطاء صورة دقيقة عن حصر وتقييم الأصول الثابتة والالتزامات والإيرادات والمصروفات المستقبلية التي لها انعكاس على الموازنة.
 - الربط الدقيق بين التخطيط الاستراتيجي وتحسين نوعية المعلومات المالية الحكومية.

(4) جودة البيانات وتحسين الأداء:

- عرض القيم الحقيقية والكاملة للأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات.
- تحسين نوعية التقارير المالية والإحصائية والذي يساعد المسؤولين على إدارة أفضل للجهات الحكومية والمخاطر المرتبطة بها، بالإضافة إلى قياس الأداء.
- المواءمة مع رؤية المملكة 2030 من خلال تعزيز الشفافية والمساءلة للجهات والقطاع الحكومي بشكل عام.

(5) الحوكمة والرقابة على الأداء:

- تعزيز مبدأ المساءلة والشفافية وتحمل المسؤوليات عن الأداء المالي للجهات الحكومية.
 - تحسين إدارة الأصول والمساءلة عن النفقات الرأسمالية.

(6) تعزيز التصنيف الائتماني للمملكة:

- تمكين المنظمات الدولية من قياس التصنيف الائتماني للمملكة بصورة أدق وأوضح.
- إن عرض الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات بشكل كامل ودقيق يساهم في تعزيز عناصر التقييم للمركز المالي والتصنيف الائتماني.

ماذا يعني مصطلح التصنيف الائتماني للدولة، وما أبرز وكالات أو مؤسسات التصنيف الائتماني، وما هي دلالات التصنيف وأهميته للدول والمؤسسات؟

- معنى التصنيف الائتماني للدولة:

يقصد بالتصنيف الائتماني للدولة درجة تظهر تقييم مؤسسات التصنيف العالمية على مدى قدرة الدولة على سداد الديون (تسمى الجدارة الائتمانية للدولة)، فمعنى أن يكون التصنيف ضعيفاً أن هناك احتمالاً بألا تستطيع الدولة الوفاء بالتزاماتها، أما التصنيف المرتفع فيعنى استبعاد هذا الاحتمال.

ويسهل التصنيف المرتفع على الدول الحصول على تمويل وقروض سواء من الأسواق الداخلية أو الخارجية، وتتم عملية التصنيف بناء على معايير اقتصادية ومحاسبية معقدة أهمها: الربحية، ثم الأصول، والتدفقات النقدية التي توضح الوضع المالي للدولة.

- أشهر مؤسسات التصنيف الائتمانى:

مؤسسات التصنيف الائتماني هي شركات خاصة تصدر تقييمات للجدارة الائتمانية للدولة، وينعكس التصنيف الذي تصدره إيجاباً أو سلباً على ثقة المستثمرين في هذه الدولة وعلى تكلفة استدانتها من الأسواق المالية. وهناك مؤسسات كثيرة تقوم بالتصنيف الائتماني، لكن أشهرها ثلاث مؤسسات أمريكية هي: "فيتش Fitch"، و"موديز Moody's، و"ستاندر آند بورز Standard & Poor's، والتي تهيمن على سوق التصنيفات في العالم. ولقد شهد السوق مؤخراً ميلاد شركة تصنيف صينية، ولكنها ما زالت دون مستوى الوكالات الثلاث الأمربكية السابقة.

- مستويات التصنيف الائتمانى:

مستويات التصنيف لدى وكالات التصنيف الائتماني، تتراوح ما بين (AAA) "درجة أمان عالية"، وهو أعلى تصنيف للجدارة الائتمانية، وإن كان يتضمن درجات فرعية مثل (AA)، أو (A+)، أو (A+)،

- التصنيف الائتماني للمملكة في عام 2022م:

أكدت مؤسسة التصنيف الائتماني "موديز s'Moody"، في تقريرها الائتماني للمملكة العربية السعودية تصنيفها عند "A1" مع نظرة مستقبلية "مستقرة". كما مؤسسة التصنيف الائتماني "فيتش Fitch" في تقريرها الائتماني للمملكة العربية السعودية تصنيفها عند "A" مع تعديل النظرة المستقبلية من "مستقرة" إلى "إيجابية". كما أكدت مؤسسة التصنيف الائتماني "ستاندر آند بورز "Standard & Poor's في تقريرها الائتماني للمملكة العربية السعودية تصنيفها عند "-A" مع نظرة مستقبلية "إيجابية".

الوحدة التدريبية الثانية نبذة عن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS)

تضمنت رؤية المملكة 2030 عدداً من المحاور التي نص أحدها ضمن سياقه على:

"سنستفيد من أفضل الممارسات العالمية لتحقيق أعلى مستويات الشفافية والحوكمة الرشيدة في جميع القطاعات. وسيشمل ذلك اتخاذ كل ما هو ممكن لتفعيل معايير عالية من المحاسبة والمساءلة، عبر إعلان أهدافنا وخططنا ومؤشرات قياس أدائنا ومدى نجاحنا في تنفيذها للجميع"

واتخذت المملكة عدداً من المبادرات لتحقيق الرؤية، فبخلاف صدور الأمر السامي الكريم بالموافقة على تحول جميع الجهات الحكومية من الأساس النقدي إلى المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق، تم تشكيل عدد من اللجان منها اللجنة الفنية المشكلة بقرار معالي وزير المالية رقم (504) وتاريخ 1439/2/5هـ، وتقوم هذه اللجنة بدراسة مشاريع المعايير والسياسات المحاسبية المقترحة للجهات الحكومية، وتقديم ما تراه من توصيات. وقد قررت اللجنة الموافقة من حيث المبدأ على تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSAS) المبنية على أساس الاستحقاق الصادرة في العام 2017م دون أي تعديل، والابقاء على البدائل المحاسبية التي تتيحها تلك المعايير كما هي، إلا إذا تبين أن أحد البدائل غير صالح للتطبيق في المملكة، ففي هذه الحالة يتم استبعاد البديل غير الملائم من المعايير.

وقد قامت اللجنة الفنية بدراسة مشروع إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام، ومشاريع معايير المحاسبة للقطاع العام، وإرشادات الممارسات الموصي بها في المملكة العربية السعودية، وأوصت باعتمادها. وقد روعى عند إعدادها ما يلى:

- (1) الإبقاء على تسلسل وأرقام فقرات المعيار المحاسبي كما وردت في المعيار الدولي.
- (2) تحديد البديل الأنسب للتطبيق من البدائل المحاسبية الواردة في المعيار المحاسبي (إن وجد)، ويتم النص على هذا البديل في دليل السياسات والإرشادات المحاسبية الحكومية.
- (3) تحديد عدد من متطلبات الإفصاح الإضافية، والنص عليها في دليل السياسات والإرشادات المحاسبية الحكومية.
- (4) تحديد الجهات التي ينطبق عليها دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة، حيث شملت جهات القطاع العام التي تتوافر فيها الخصائص التالية مجتمعة:
 - أن تكون الجهة مسؤولة عن تقديم الخدمات للمنفعة العامة.
- أن تقوم الجهة بتمويل أنشطتها بشكل رئيسي عن طريق الضرائب والتحويلات من الحكومة، أو المساهمات الاجتماعية، أو الاستدانة، أو الرسوم.
 - أن لا يكون هدف الجهة الأساسي تحقيق الأرباح.

وقد أنهت اللجنة أنهت دراسة 40 موضوعاً متعلقاً بالمعايير المحاسبية بالقطاع العام، تضمن (عدد 35 معياراً محاسبياً دولياً بالقطاع العام، وعدد 3 إرشادات موصى بها، ومعيار واحد معني بالقوائم المالية الأولية من معايير التقارير المالية الدولية IFRS، بالإضافة إلى موضوع إطار مفاهيم ومعايير المحاسبة الدولية بالقطاع العام في المملكة. العام)، وبالتالي وضع الإطار العام لمشروع دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة.

وتستكمل وزارة المالية حالياً إجراءات اعتماد دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة بالقطاع العام، وإلغاء كل ما يتعارض معه من قرارات، وسيتم نشرها عبر وسائل الإعلام المعتمدة بعد الانتهاء من إجراءات الاعتماد النهائي قربباً بإذن الله.

الإطار المفاهيمي للتقارير المالية ذات الغرض العام التي تعدها منشآت القطاع العام

يهدف هذا الإطار إلى وضع المفاهيم التي تشكل الأساس للتقارير المالية ذات الغرض العام التي تعدها منشآت القطاع العام التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق المحاسبي. ويقوم هذا الإطار على تحديد ما يلي:

- (1) تحديد أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام التي تعدها منشآت القطاع العام، وهي توفير معلومات مالية حول المنشأة بحيث تكون مفيدة لمستخدمي هذه التقارير لأغراض المساءلة واتخاذ القرارات. ومن أمثلة المستخدمين (السكان دافعي الضرائب ويتلقون المنافع والخدمات، الإحصائيون الحكوميون بوزارة الاقتصاد، المحللون الماليون بالجهات الحكومية، المؤسسات التنظيمية والرقابية كديوان عام المحاسبة، ومؤسسات التدقيق).
- (2) تحديد الخصائص النوعية التي تجعل المعلومات المالية المستخدمة في التقارير المالية ذات الغرض العام مفيدة لمستخدمي هذه التقارير، وتساعد في تحقيق أهداف المنشأة معدة التقارير المالية. وتتمثل أهم الخصائص النوعية للمعلومات المالية في الآتي:
- ملاءمة المعلومات للغرض منها: تمتلك المعلومات المالية خاصية الملاءمة، عندما تكون مؤثرة في القرار، فإنها تكون غير ملاءمة لمستخدمي هذه المعلومات. وتساعد المعلومات الملاءمة المستخدمين في عمل تنبؤات عن نتائج الأحداث السابقة والحالية والمستقبلية للمنشأة، وعلى تأكيد أو تصحيح توقعاتهم السابقة. فمثلاً إذا قامت إحدى المنشآت بإصدار تقرير مالي فترى، فإن المعلومات التي يتضمنها هذا التقرير تعتبر ملاءمة للمستخدمين لآنها توفر أساس للتنبؤ بالدخل السنوى للمنشأة مثلاً، كما تقدم هذه المعلومات تغذية عكسية عن الأداء السابق للمنشأة.
- التمثيل الصادق للمعلومات: تتسم المعلومات بالمصداقية بقدر خلوها من الأخطاء والتحيز وعرضها بصورة صادقة وتعبر عن الأداء الحقيقي للمنشأة.
- صدور المعلومات في الوقت المناسب: يجب أن تكون المعلومات متاحة للمستخدمين في الوقت المناسب ودون تأخير حتى لا تفقد المعلومات قدرتها على التأثير في قراراتهم، فمثلاً إذا تأخرت منشأة ما في إصدار أحد تقاريرها المالية الفترية لمدة 6 شهور بعد نهاية الفترة، فإن المعلومات ستكون أقل إفادة للمستخدمين لأغراض اتخاذ القرارات.
- قابلية الفهم للمعلومات: تعني أن يتم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق، ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المالية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة، وفي أعمال المنشأة ونشاطاتها الاقتصادية، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المالية المقدمة في التقارير المالية للشركة.
- قابلية المعلومات للمقارنة: تشير إلى إمكانية مقارنة مستخدمي التقارير المالية للمعلومات المالية الواردة بها لفترة مالية معينة مع فترة أو فترات مالية أخرى سابقة لنفس المنشأة، أو لمنشآت أخرى منافسة لها داخل نفس الصناعة ولنفس الفترة. ويستفيد مستخدمو المعلومات المالية من إجراء مقارنة نتائج المنشأة بنتائج منشآت أخرى مماثلة أو بنتائج نفس المنشأة في فترات أخرى، لأغراض اتخاذ القرارات، وتتبع أداء المنشأة، وتحديد الاتجاهات والتغيرات في مراكزها المالية من فترة لأخرى.

- (3) تعريف منشأة القطاع العام معدة التقارير بأنها: "أي مؤسسة أو برنامج أو مجال نشاط حكومي أو من القطاع العام تعد تقاريرها المالية للغرض العام". ويمكن أن تتكون منشأة القطاع العام من منشأتين منفصلتين أو أكثر تعدان التقارير المالية ذات الغرض العام كما لو أنهما منشأة واحدة، ويشار إلى مثل هذه المنشأة "بالمنشأة الجماعية".
- (4) تحديد العناصر الرئيسية للتقارير المالية، وهي: الأصول، والالتزامات، والإيرادات، والمصروفات، ومساهمات الملكية، وتوزيعات الملكية.
- (5) تحديد المعايير التي يجب أن يستوفيها كل عنصر من عناصر التقارير المالية حتى يتم الاعتراف به في البيانات المالية، حيث تنص معايير الاعتراف على ضرورة أن يستوفي العنصر تعريف العنصر، وأن يمكن قياسه بطريقة تحقق الخصائص النوعية للمعلومات المالية.
- (6) تحديد إرشادات عن أسس القياس للأصول والالتزامات والتي يسترشد بها معدو البيانات المالية في اختيار أسس القياس المناسبة التي تعكس بصورة عادلة إلى حد كبير تكلفة الخدمات، والطاقة التشغيلية والقدرة المالية للمنشأة.
- (7) تحديد المفاهيم التي يمكن تطبيقها على عرض المعلومات في التقارير المالية ذات الغرض العام بما في ذلك البيانات المالية للحكومات وغيرها من منشآت القطاع العام. ويقصد بعرض المعلومات هو تحديد موقع وتنظيم المعلومات التي سيتم إدراجها في التقارير المالية ذات الغرض العام بطريقة تحقق الخصائص النوعية للمعلومات المالية.

الوحدة التدريبية الثالثة

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (33)
"تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام
المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة"

القسم الأول: نبذة عن متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (33):

• تاريخ نفاذ المعيار:

يمكن أن تبدأ الجهة تطبيق متطلبات هذا المعيار بالفترات السنوية التي تبدأ في 1يناير 2017 أو بعده، ويسمح بالتطبيق المبكر لهذا المعيار إذا ارتأت المنشأة ذلك.

جدير بالذكر، يمثل تاريخ تطبيق الجهة لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، هو تاريخ بداية فترة القوائم المالية التي تطبق فها الجهة لأول مرة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والتي تعرض الجهة فها أول قوائم مالية انتقالية لها وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

• الهدف من المعيار:

هذا المعيار إلى توفير إرشادات للجهة التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى، والتي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية بعد تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق، من أجل عرض معلومات ذات جودة عالية.

• نطاق تطبيق المعيار:

يجب أن تطبق الجهة هذا المعيار عندما تعد وتعرض قوائمها المالية السنوية عند تطبيق، وأثناء التحول إلى معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق.

• ملخص المعيار:

- (1) يسمح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (33) للجهة التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى، بالاستفادة من بعض الإعفاءات والأحكام الانتقالية التي يمكن أن تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية وعلى قدرتها على الامتثال (الالتزام) لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وفي حال قررت الجهة التي تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى الاستفادة من الإعفاءات التي تؤثر على العرض العادل وعلى قدرتها على تأكيد الامتثال (الالتزام) لهذه المعايير، فلن تكون قادرة على تقديم بيان صريح وغير متحفظ يفيد بامتثالها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الأخرى خلال الفترة الانتقالية.
- (2) تقدم الجهة بياناتها المالية الأولى وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام عندما تستطيع تقديم بيان صربح وغير متحفظ يفيد بامتثالها لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- (3) ينبغي أن تطبق الجهة التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى متطلبات هذه المعايير بأثر رجعي اعتباراً من تاريخ تبنها لهذه المعايير. وفي هذه الحالة، يجب على الجهة أن تستخدم السياسات المحاسبية نفسها في بيانها الافتتاحي للمركز المالي وخلال جميع الفترات المعروضة.
- (4) خلال تطبيق الجهة لبعض الاستثناءات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (33) التي تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية وعلى قدرتها على تأكيد الامتثال (الالتزام) لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام خلال فترة انتقالها إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، يجب على الجهة التي تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى، أن تعد البيانات المالية السنوية الانتقالية وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

- (5) تشمل الاستثناءات التي تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (33)، وجود فترة إعفاء انتقالية لمدة ثلاث سنوات تكون الجهة خلالها معفاة (مستثناه) من عدة أشياء من بينها:
 - 1- الاعتراف بمجموعة واسعة من الأصول والالتزامات وقياسها.
- 2- استبعاد جميع الأرصدة والمعاملات والإيرادات والمصروفات التي تمت بين المنشآت التابعة من البيانات المالية الموحدة للمنشأة القابضة.
 - 3- الإفصاح عن علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بالجهة ومعلومات عن موظفي الإدارة الرئيسيين.
- (6) تتضمن الاستثناءات الواردة في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (33)، والتي لا تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية للجهة التي تتبنى هذه المعايير للمرة الأولى، ولا على امتثالها لتلك المعايير، عدة أمور من بينها:
- 1- تقرير بديل لتكلفة الاستهلاك عندما لا تتوفر معلومات تكلفة موثوق بها حول التكلفة التاريخية لأصل ما في تاريخ تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وفي هذه الحالة، تستخدم الجهة القيمة العادلة لهذا الأصل على أنها تكلفته المفترضة المحددة في تاريخ معين.
- 2- عدم عرض معلومات مقارنة في بياناتها المالية الانتقالية، أو في بياناتها المالية الأولى التي تعدها الجهة وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
 - 3- عدم عرض معلومات عن القطاعات التشغيلية المختلفة بالجهة خلال فترة الإعفاء لمدة ثلاث سنوات.
- (7) يجب أن تقدم الجهة التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع للمرة الأولى، إفصاحات في بياناتها المالية لمساعدة المستخدمين في تتبع التقدم الذي أحرزته في تبني هذه المعايير، وتأكيد الامتثال (الالتزام) بسياساتها المحاسبية مقارنة بالمتطلبات الواردة في هذه المعايير خلال الفترة الانتقالية.
- (8) يجب على الجهة التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام للمرة الأولى أن تعرض مطابقة لصافي الأصول/ حقوق الملكية، الربح أو الخسارة الخاصة بها بموجب أساسها المحاسبي السابق، مع رصيدها الافتتاحي في تاريخ تبنها لهذه المعايير.

القسم الثاني: أسس وطرق القياس المحاسبي في الوحدات الحكومية:

هناك عدة أسس محاسبية مثل (الأساس النقدي وأساس الاستحقاق والأساس النقدي المعدل (أو أساس الالتزام)) يمكن الاختيار من بينها في النظام المحاسبي لمعالجة البيانات المحاسبية، والتي يكون من مخرجاتها التقارير والقوائم المالية المختلفة والتي تمثل مصدراً رئيسياً ومهماً من مصادر المعلومات المحاسبية، فالأنظمة المحاسبية ترتكز بصفة عامة على أسس محاسبية معينة الإثبات العمليات المالية الخاصة بالإيرادات والمصروفات بهدف استخلاص قياس النتائج المتعلقة بالفترة المحاسبية وعرضها بطريقة مناسبة وواضحة.

وسيتم في هذه الوحدة التدريبية تناول مفهوم القياس المحاسبي، وأهمية الأساس المحاسبي، ومعايير اختياره، والتطرق إلى أسس ومبادئ القياس المحاسبية المختلفة، إضافة إلى بيان مزايا وعيوب كل أساس منها.

أولاً: مفهوم القياس المحاسبي:

يعرف القياس المحاسبي بأنه: "وقت تحقق الإيرادات والمصروفات، وما يتعلق بهما من موجودات (أصول) ومطلوبات (التزامات)، ووقت تسجيلها ، وإظهار ذلك في التقارير، وبالتحديد فأنها تتعلق بوقت القياس الذي تم، بغض النظر عن أساس القياس المستخدم سواء تم استخدام الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق". ومن هنا نجد أن الاختلاف بين أسس القياس المحاسبي راجع إلى عملية توقيت القياس، وإثبات كل من الإيرادات والمصروفات، والأصول والالتزامات المتعلقة بهما.

ثانياً: أهمية أساس القياس المحاسبي:

يعتبر اختيار أساس القياس المحاسبي في النظام المحاسبي لأى مؤسسة أو منشأة مهم جداً حيث يؤثر على جميع مقومات النظام المحاسبي، كالمجموعة المستندية والمجموعة الدفترية ودليل الحسابات والتقارير والقوائم المحاسبية. ويرجع أهمية اختيار أساس القياس المحاسبي، إلى أنه يتحكم في توقيت إجراء المعالجة المحاسبية، فأهمية أساس القياس المحاسبي تنبع أولاً قبل وضع دليل الحسابات أو السياسات المحاسبية بالمؤسسة كونه الإطار المرجعي الذي يحكم عملية تصنيف وتسجيل وقياس العمليات والأحداث المالية التي تقوم بها أي وحدة اقتصادية. وبشكل أكثر تحديداً فأساس القياس المحاسبي يتحكم ليس فقط في طبيعة المعالجة المحاسبية للعمليات، وإنما في توقيت إجراء تلك المعالجة.

ثالثاً: معايير اختيار أساس القياس المحاسبي:

يتوقف اختيار أساس القياس المحاسبي الذى يعتمد عليه النظام المحاسبي على معاييروعوامل معينة مثل:

- (1) تطبيق أساس القياس المحاسبي يحتاج إلى وجود العنصر البشرى المؤهل والكفء في الإدارات المالية، والقادر على تطبيق الأساس المحاسبي بشكل صحيح ودون مشاكل.
- (2) أن نقطة البداية في استخدام أي من أسس القياس المحاسبية هي تحديد من هم مستخدمو التقارير المالية، ومن ثم اختيار أساس القياس المحاسبي الذي يخدم مصالحهم واحتياجاتهم.
- (3) أن استخدام أي من أسس القياس المحاسبية يعتمد على قدرة هذا الأساس في توفير الحماية والرقابة الشاملة على الأموال بقصد الحفاظ على الأصول.

- (4) يتوقف اختيار أساس القياس المحاسبي المناسب على طبيعة البيانات المالية اللازمة ومدى أهميتها.
- (5) إن اختيار أساس القياس المحاسبي يعتمد على "الأهداف التشغيلية للوحدة الحكومية، والبيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية التي تعمل فيها، وعلى درجة ونوع المساءلة، وعلى أهداف التقارير المالية".
- (6) يتوقف اختيار أساس القياس المحاسبي في دولة ما على دراسة طبيعة بنود الإنفاق وطبيعة الأنشطة التي تمارسها الدولة.

رابعاً: أسس وطرق القياس المحاسبي:

تتعدد وتتنوع أسس وطرق القياس المحاسبي التي تعتمد عليها الأنظمة المحاسبية في تسجيل عملياتها المالية وتلخيص نتائجها المتعلقة بنفس الفترة المالية، وسيتم التطرق إلى هذه الأسس المطبقة أو المستخدمة في النظم المحاسبية المختلفة، وذلك من خلال التعرف على مزايا وفوائد وعيوب ومأخذ كل أساس منها. ومن أهم هذه الأسس ما يلى:

• الأساس النقدي Cash Basis:

(1) آلية عمل الأساس النقدى في تسجيل العمليات المالية:

الأساس المحاسبي النقدي يعنى تسجيل العمليات فقط عندما يتم استلام أو دفع النقدية، فهو يقوم ببساطة بإثبات العمليات المالية النقدية لحظة وقوعها، فيتم تسجيل الإيرادات عند قبضها، وتسجيل المصروفات عند صرفها، بغض النظر عن الفترة المالية التي تخصها، وهو هنا يركز على توقيت قياس تسجيل الإيرادات والمصروفات، كما يستثنى العمليات المالية غير النقدية من التسجيل.

ومن خلال التتبع للأسس المحاسبية المختلفة من الناحية التاريخية، فإن الأساس المحاسبي النقدي يعتبر من أقدم الأسس التي استخدمت في تشغيل البيانات المحاسبية وقياس نتائج النشاط الحكومي.

ويلاحظ في الواقع العملي، أن كثيراً من الوحدات الحكومية تقوم بعمل حملات لتحصيل مستحقاتها من الأموال، وتقوم بتحصيل هذه الأموال بمبالغ كبيرة والثي يخص معظمها سنوات سابقة، ولكنها حسب الأساس النقدي تحمل بها الفترة المالية الحالية، فالأساس النقدي هنا يقوم على اعتبار واقعة الدفع (الصرف) أو التحصيل النقدي أساس القياس والتسجيل المحاسبي للإيرادات والمصروفات، وذلك بصرف النظر سواء كانت هذه الإيرادات والمصروفات تخص فترات سابقة لهذه الفترة أو لاحقة لها.

وفيما يتعلق بمعالجة الأساس النقدي للحقوق والالتزامات فإن الأساس النقدي لا يتطرق لأية حقوق أو التزامات تنشأ خلال السنة، والنقدية بموجب هذا الأساس هي مبالغ النقد التي تحتفظ بها الوحدة الحكومية، ولا يعترف بالمدينين أو المائنين أو المخزون أو المستحقات أو المبالغ المدفوعة أو المقبوضة مقدماً".

ويتبين من تطبيق الأساس النقدي أنه لا يترتب على تطبيقه أية حقوق أو التزامات نتيجة الدفع مقدماً (مصاريف مدفوعة مقدماً)، أو التأخير في دفع أو تحصيل قيمة الخدمات أو السلع المستخدمة، وعليه فإنه لا يظهر في قائمة المركز المالي أية مقدمات أو مستحقات نتيجة إتباع الأساس النقدي في النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية.

ويلاحظ على الأساس النقدي ما يلى:

- 1- يتم تسجيل كلاً من الإيرادات والمصروفات في السجلات عند تمام عملية التحصيل الفعلي للإيرادات أو السداد الفعلى للمصروفات وليس في تاريخ نشأة الالتزام الخاص بأي منهما.
 - 2- يتم تسجيل الإيرادات والمصروفات النقدية في السجلات دون غيرها من العمليات غير النقدية.
- 3- أن العبرة بوقت التحصيل أو الصرف وليس بوقت الاستحقاق أي بصرف النظر عن أن هذه الإيرادات أو المصروفات تخص السنة الجاربة أو تخص فترات زمنية أخرى سابقة أو لاحقة.
- 4- يعنى ذلك أيضاً أن الحسابات الفعلية التي يتم على أساسها إعداد الحساب الختامي للوحدة الحكومية ما هي إلا سجلات خاصة فقط بالمقبوضات والمدفوعات التي تمت خلال السنة.
- 5- يترتب على اتباع هذا الاساس أن تلغى اعتمادات المصروفات التي لم تصرف أثناء السنة المالية وينظر في أمر نتيجتها من جديد في الموازنة الجديدة للسنة المقبلة.
- 6- كما أن عدم اعتراف الأساس النقدي بالمدينين أو الدائنين والمبالغ المدفوعة مقدماً من قبل الوحدات الحكومية وكذلك المستحقات عليها، أثر على عدم ظهورها كعناصر ضمن القوائم التي تعدها الوحدات الحكومية كقائمة المركز المالي وكشف الحساب الختامي.

(2) مزايا الأساس النقدي:

يتمتع الأساس النقدي من حيث التطبيق والنتائج المترتبة على تطبيقه مجموعة من المزايا يمكن إيضاحها كما يلى:

- 1- الوضوح وسهولة الفهم والتطبيق من قبل المحاسبين.
- 2- تمكن من إقفال الحسابات وإعداد الحسابات الختامية للدولة في نهاية السنة المالية.
 - 3- تظهر الموقف النقدي للخزينة العامة بشكل دقيق وواضح.
 - 4- تعتبر واقعية، حيث لا يحتاج تطبيقها إلى استخدام عوامل التقدير الشخصي.

وهناك مزايا تتعلق بالمخرجات من المعلومات والتقارير والتي تنتج عن تطبيق الأساس النقدي في النظام المالي، حيث أن من مزايا تطبيق الأساس النقدي في النظام المحاسبي أنه يعمل على توفير المعلومات والبيانات اللازمة لبيان حركة السيولة النقدية بما يوفره من رقابة فعالة على حركة التدفقات النقدية، وتطابق النتائج المحاسبية من الوضع الحقيقي للسيولة النقدية الأمر الذي يساعد أيضاً في عمليات التخطيط المالي، ويسهل الإدارة المالية للنشاط الحكومي.

(3) مآخذ وعيوب الأساس النقدى:

1- صعوبة إجراء المقارنات بين الوحدات الحكومية المختلفة من ناحية، وإجراء المقارنة بين بيانات الوحدة الحكومية نفسها عبر الفترات الزمنية المختلفة، ويرجع ذلك إلى تداخل أنشطة السنوات المالية ببعض وتحميل كل سنة مالية بنفقات تمت في سنوات مالية أخرى، أو حرمان بعض السنوات من بعض مواردها وإضافتها لموارد السنة التي يتم فيها التحصيل الفعلي، وهذا ما يترك أثره في درجة الاعتماد على هذه البيانات في عملية التخطيط وإعداد الموازنات للفترات المستقبلية، فقد يتم إنجاز جزء كبير من مشروع كبير الحجم في سنة معينة ولكن يتم الصرف في السنة التالية.

- 2- عدم توفير البيانات الضرورية واللازمة لتصوير المركز المالي للوحدة الحكومية بشكل عادل وسليم، لآنه لا يظهر حقوق الوحدة الحكومية في الايرادات المستحقة، أو حقوق الغير في المصروفات المستحقة، ويترتب على ذلك إحداث خلل واضح في الحساب الختامي والمركز المالي للوحدة الحكومية.
- 3- عدم تمييزه بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات الإيرادية، إذ إن المصروفات المدفوعة في سبيل الحصول على أصول ثابتة تعامل نفس معاملة المصروفات المدفوعة للحصول على خدمة، إن مثل هذا الإجراء يؤثر تأثيراً على نتائج الحساب الختامي بأن يخفض من الفائض أو يزيد من العجز، ومن ناحية أخرى سيؤثر على بيانات قائمة المركز المالي للوحدة الحكومية وذلك لعدم إظهار الأصول الثابتة بقيمتها الحقيقية.
- 4- لا يوفر استخدام هذا الأساس المرونة في استكمال تنفيذ المشاريع وخاصة عند نهاية السنة المالية، وذلك لارتباط عملية الإنفاق بإقرار الموازنة العامة التي قد تحتاج إلى فترة زمنية طويلة، الأمر الذي يتأثر به النشاط الحكومي كماً وكيفاً.
- 5- صعوبة تتبع نفقات المشروعات التي يمتد تنفيذها لأكثر من سنة مالية، لأن نفقات هذه المشروعات يتم إقفالها في نهاية كل سنة في الحساب الختامي، الأمر الذى يؤدى إلى عدم ظهور أرصدة لها في السجلات المحاسبية.
- 6- قصور هذا الأساس عن تقديم البيانات اللازمة للقيام بأعمال الرقابة الشاملة وتقييم أداء الوحدة الحكومية، وذلك لكونه يتعامل فقط مع الإيرادات والمصروفات النقدية مهملاً العمليات غير النقدية المتحققة على السنة المالية.
- 7- لا يسجل النظام المحاسبي وفقاً لهذا الأساس كل الأحداث المالية التي تقع، ويقتصر الإثبات فقط على الإيرادات والمصروفات النقدية، كما أنه يتيح فرصة التلاعب في حجم الإيرادات والمصروفات عن طريق التباطؤ أو الإسراع في عمليات التحصيل أو السداد.
- 8- تحميل السنة المالية التالية بالمصروفات الفعلية النقدية التي سبق وأن تم إنجاز أعمالها في السنة المالية المجارية، تؤدى إلى ارتباك تنفيذ الميزانية في هذه السنة إما لعدم كفاية الاعتمادات المخصصة، أو اللجوء كثيراً إلى طلب اعتمادات إضافية.
- 9- لا يصلح هذا الأساس إلا لتوفير البيانات اللازمة لتحقيق الأهداف التقليدية والمحددة لنظام المحاسبة الحكومية، ويعنى ذلك أنه لا يوفر البيانات اللازمة لتحديد تكلفة الأنشطة والبرامج الحكومية، وتحديد معدل الإنجاز الفعلي لأغراض قياس الأداء الحكومي في استغلال الموارد المتاحة، الأمر الذي يصعب معه قياس فعالية البرامج الحكومية طويلة الآجل.
- 10-الخروج على مبدأ استقلال السنوات المالية وذلك عند إجراء القياس المحاسبي، حيث المصروفات التي لم يتم إنفاقها خلال السنة المالية تلغى وتعاد إلى خزينة الدولة، وبالتالي يتم تحميل السنة بكافة المصروفات المدفوعة سواء كانت تخص السنة المالية الحالية أو تخص سنوات سابقة.
- 11- قد يشجع هذا النظام على الإسراف أو التوسع في الإنفاق من الاعتمادات المخصصة لها قرب نهاية السنة المالية، حتى ولو لم تكن هناك حاجة ضرورية لهذا الإنفاق، وأحياناً تدفع قيمة خدمات أو موارد ولن تؤدى أو تسلم إلا بعد انتهاء السنة المالية ذلك لأن ما تبقى من هذه الاعتمادات دون صرف وفقاً لهذا الأساس يلغى في نهاية السنة المالية.

ويظهر مما سبق أنه على الرغم من المزايا التي يتمتع بها الأساس النقدي، إلا أنه في ظل ازدياد المصروفات في الوحدات الحكومية بشكل كبير، وبروز الحاجة إلى البيانات والمعلومات المالية أثناء عمليات التخطيط والرقابة، وحاجة الهيئات الدولية إلى معلومات محاسبية معدة وفق معايير المحاسبة الدولية، فإن الأساس النقدي أصبح عاجزاً عن توفير المعلومات الملائمة والمناسبة، لذا كان هناك توجه كبير من قبل الكثير من المنظمات الإقليمية نحو تطبيق أساس الاستحقاق على مراحل، وقد يكون منها مرحلة المرور بمرحلة الأساس النقدي المعدل (أو أساس الالتزام)، حيث تسجيل الإيرادات وفقاً للأساس النقدي وتسجيل المصروفات وفقاً لأساس الاستحقاق.

(4) المشاكل التي تنشأ عن استخدام المحاسبة على الأساس النقدي في الوحدات الحكومية:

أدى استخدام الأساس النقدي كأساس للمحاسبة الحكومية إلى تشوهات خطيرة في الموازنات وفى نظام المحاسبة الحكومي، وأدى إلى ضياع معلومات مهمة خاصة ما يتعلق بالأصول والالتزامات. باختصارهناك بعض المشاكل التي تنشأ من استخدام الأساس النقدي في الوحدات الحكومية، تتمثل في الآتي:

1- لا يوجد أي معلومات متاحة عن الإيرادات المحصلة:

في ظل المحاسبة على الأساس النقدي لا يوجد فرق في الوقت عندما يتم الاعتراف بالإيرادات وعندما يتم تحصيل أو استلام المبلغ النقدى، وبالتالي من الصعب تقييم مدى كفاءة عمليات البيع و التحصيل.

2- لا يوجد معلومات عن التكلفة الإجمالية للبرامج والأنشطة:

في ظل المحاسبة على الأساس النقدي فإن التكلفة الإجمالية للبرامج والأنشطة التي تتم في فترة زمنية محددة غير معروفة، وبالتالي، فإنه من الصعب الحصول على المعلومات الصحيحة حول التكلفة الإجمالية للخدمات والسلع المنتجة خلال السنة، وهذه التكاليف هي مهمة لتقييم الأداء وقياس كفاءة وفعالية الوحدات الحكومية.

3- لا توفر معلومات عن إجمالي الأصول:

العناصر التي ترد في البيانات المالية في ظل المحاسبة على الأساس النقدي، هي المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية والأرصدة النقدية، تبعاً لذلك ليس هناك معلومات موثوقة عن إجمالي الأصول (المالية والمادية).

4- الإفراط في اعتمادات الإنفاق:

هناك احتمال قوى للإكثار من المبالغ المخصصة للإنفاق عندما يتم استخدام المحاسبة على الأساس النقدى.

5- لا توفر مقاييس الأداء:

يفتقر نظام المحاسبة على الأساس النقدي إلى توفير المعلومات الهامة عن إيرادات الفترة، والمصروفات، والالتزامات طويلة الآجل، والمبالغ المستحقة الدفع، ومجموع تكلفة الخدمات. لذلك، فهي لا توفر معلومات موثوقة عن مقاييس أداء الوحدة الحكومية وتأثيرها على الاقتصاد. أيضاً لا توجد معلومات متاحة حول التكلفة الإجمالية للخدمات والسلع، وبالتالي لا تستطيع الحكومة مقارنة التكلفة الإجمالية للخدمات والسلع المنتجة في سنة معينة مع التكلفة الإجمالية للخدمات والسلع المنتجة في السنوات السابقة.

6- نظام المحاسبة والرقابة الداخلية غيركافية لأغراض الرقابة:

نظام المحاسبة والرقابة الداخلية الملازمة لنظام المحاسبة على الأساس النقدي ضعيفة جداً، حيث أنه ليس في الامكان تحديد إلى أي مدى تم استخدام الأصول الثابتة في الطريق الصحيح، وذلك لعدم إظهار الأصول الثابتة بقيمتها الحقيقية لعدم التمييز بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات الإيرادية.

7- عدم توفير معلومات كافية عن بعض عناصر القوائم المالية:

وفقاً لطبيعة نظام المحاسبة القائم على الأساس النقدي، فإن بنود مثل الأصول الثابتة والدائنين والالتزامات والمدينين لا يتوافر عنها المعلومات الكافية، حيث أن تطبيق الأساس النقدي يستوجب تسجيل الإيرادات والمصروفات استناداً للتاريخ الذي يتم فيه فعلياً تحصيل الإيرادات أو دفع المصروفات، وبالتالي عدم القدرة على معرفة قيمة الأصول والالتزامات بأية لحظة خلال الفترة المحاسبية لاسيما فقط عند الإقفال الدوري للحسابات.

8- لا تخدم أغراض المقارنة:

المحاسبة على الأساس النقدي تركز على التدفقات النقدية، ويتم الاعتراف بالمقبوضات والمدفوعات النقدية فقط في السنة التي تم فها قبضها أو دفعها، مما يجعل المقارنة بين نتائج سنوات مالية مختلفة أمر بالغ الصعوبة.

9- تفسح المجال للتلاعب:

في النهاية واحداً من أعظم مشاكل المحاسبة على الأساس النقدي هناك احتمال كبير للتلاعب المتعمد في الحسابات، هذا لا يعنى أن الأسس المحاسبية الأخرى، ولاسيما في مجال المحاسبة على أساس الاستحقاق، ليست محصنة ضد التلاعب لكنها ليست عرضة لنفس الانتهاكات التي يمكن أن تتعرض لها المحاسبة النقدية.

ومما سبق، يتبادر التساؤل التالي: مع أوجه القصور الموجودة في نظام المحاسبة على الأساس النقدي ومشاكلها الكثيرة، لماذا لا تزال بعض الحكومات تعتمد هذا النظام؟.

ولعل أن الإجابة على التساؤل السابق، تتلخص في الأسباب التالية:

1. الأسباب السياسية:

من خلال استخدام المحاسبة على الأساس النقدي، يمكن للسياسيين بسهولة إظهار النتائج الإيجابية أو الحد من النتائج السلبية، وإقناع الرأي العام أنهم يفعلون شيئاً مختلفاً عما هو عليه في الواقع، وهو يخدم السياسيين أكثر مما يخدم الجمهور.

2. الأسباب التقليدية:

المحاسبة النقدية قد استخدمت من قبل الحكومات لوقت طويل حتى اعتاد المحاسبين الحكوميين على إعداد الميزانية على الأساس النقدى.

3. مقاومة التغيير:

قد يكون ليس لدي العاملين الحوافز التي تجعلها تتحمل العمل الإضافي لتشارك في التحول إلى نظام المحاسبة الجديد، ثم الخوف من التعرض لمثقلة مسؤولية تنفيذ الإجراءات الجديدة التي تنطوي على عمل إضافي.

4. ندرة الموظفين المؤهلين:

ندرة الموظفين المؤهلين ذوى المعرفة المتقدمة في مجال المحاسبة الحكومية أحد الأسباب الرئيسية للحفاظ على المحاسبة النقدية.

■ أساس الاستحقاق Accrual Basis:

(1) آلية عمل أساس الاستحقاق في تسجيل العمليات المالية:

يختلف أساس الاستحقاق عن الأساس النقدي في إثبات المصروفات والإيرادات، فهو يقوم على أساس تحميل الفترة المحاسبية بما يخصها من نفقات وإيرادات دون النظر إلى وقت الدفع أو التحصيل، ويترتب على تطبيقه تحميل الفترة المحاسبية، وفي نفس الوقت تحميل الفترة المحاسبية، وفي نفس الوقت استبعاد المصروفات والإيرادات التي يتم إنفاقها أو تحصيلها وتخص فترات مالية سابقة أو لاحقة.

وبناءً على تطبيق أساس الاستحقاق يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقد أو ما يعادل النقد)، ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية الخاصة بالفترات المتعلقة بها. وفي ظل أساس الاستحقاق وفقاً للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام فإن العناصر التي يتم الاعتراف بها هي الأصول والالتزامات وصافى الأصول / حقوق الملكية والإيرادات والمصروفات.

وأصبح هناك مشروع تحول كبير للانتقال إلى تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي لما يتمتع به من مزايا عديدة منها أنه يتمشى مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات وفرض استمرار المنشأة، حيث يستلزم إتباع هذا الأساس إجراء تسويات جردية للمصروفات والإيرادات لإضافة العناصر المستحقة واستبعاد العناصر المقدمة، بالإضافة لذلك يستلزم إجراء الجرد الفعلي للمخازن والخزائن والأصول الثابتة والمتداولة الأخرى لتحديد مدى المستنفذ منها خلال السنة المالية.

شرح ومثال توضيح للفرق بين أساس الاستحقاق والأساس النقدي

أساس الاستحقاق:

- الإيرادات: طبقاً لهذا الأساس يتم الاعتراف بالإيرادات وتسجيلها في قائمة دخل الشركة في السنة التي تم فها بيع البضاعة أو تقديم خدمات للعملاء، وبصرف النظر إذا تم تحصيل تلك الإيرادات نقداً من العملاء أو لم يتم تحصيلها بعد (أي كانت بالأجل).
- المصروفات: طبقاً لهذا الأساس يتم الاعتراف بالمصروفات وتسجيلها في قائمة دخل الشركة في السنة التي حدثت فيها، وبصرف النظر إذا تم سداد تلك المصروفات نقداً للغير أو لم يتم سدادها بعد (أي كانت بالأجل).

الأساس النقدى:

- الإيرادات: طبقاً لهذا الأساس يتم الاعتراف بالإيرادات وتسجيلها في قائمة دخل الشركة عندما يتم تحصيلها بالفعل نقداً من العملاء، وبصرف النظر إذا كانت تلك الإيرادات تخص السنة الحالية أم لا.
- المصروفات: طبقاً لهذا الأساس يتم الاعتراف بالمصروفات وتسجيلها في قائمة دخل الشركة عندما يتم سدادها بالفعل نقداً إلى الغير، وبصرف النظر إذا كانت تلك المصروفات تخص السنة الحالية أم لا.

مثال توضيحي:

• <u>المطلوب:</u> تسجيل العمليات المالية التالية التي تمت في شركة الاتحاد، مفترضاً أن الشركة مرة تستخدم أساس الاستحقاق، ومرة أخرى تستخدم الأساس النقدي:

				- '	
النقدي	الأساس	أساس الاستحقاق		العملية المالية	
1443ھ	1442ھ	1443ھ	1442ھ	<u></u>	
50000	1	ŀ	50000	(1) في 1442/5/15هـ قامت الشركة ببيع بضاعة للعملاء بمبلغ 50000 ريال على الحساب، وقد تم تحصيل المبلغ بالكامل نقداً في 1443/2/14هـ	
5000	15000		20000	(2) في 1442/11/30هـ قامت الشركة بتقديم خدمات للعملاء بمبلغ 20000 ربال، تم تحصيل 15000 ربال نقداً والباقي بالأجل علماً بأنه تم تحصيله نقداً من العملاء في 1443/4/15هـ	
8000	-1	1	8000	(3) في 1442/7/7هـ استلمت الشركة فاتورة اعلان بمبلغ 8000 ربال من شركة الاعلانات الحديثة، ولم يتم سددها نقداً إلا في 1443/1/5هـ.	
10000	30000		40000	(4) في 1442/12/1ه قامت الشركة بسداد الإيجار ورواتب العاملين نقداً بمبلغ 30000 ريال، في حين تم سداد مصروفات الكهرباء والمياه التي تخص عام 1442هـ بمبلغ 10000 ريال في 1443/2/22هـ	

حالة عملية غيرمحلولة للمتدربين

اختار/ي الإجابة الصحيحة من ضمن خيارات الإجابة المتاحة (A, B, C & D) لكل عبارة من العبارات التالية:

1- في عام 1443ه استلمت شركة السالم فاتورة اعلان بمبلغ 12000 ريال من شركة البدر للدعاية والاعلان، ولم يتم سددها نقداً إلا في عام 1444ه، فإذا كانت الشركة تستخدم أساس الاستحقاق، فيتم تسجيل هذه العملية في دفاتر الشركة كما يلى:

تسجيل 6000 ريال في عام 1443ه، وتسجيل 6000 ريال في عام 1444ه	А
تسجيل 12000 ريال في عام 1444ھ	В
تسجيل 10000 ريال في عام 1443ه، وتسجيل 2000 ريال في عام 1444ه	С
تسجيل 12000 ريال في عام 1443ھ	D

2- في عام 1443ه قامت شركة المصطفى بتقديم خدمات للعملاء بمبلغ 30000 ريال، تم تحصيل 20000 ريال نقداً والباقي بالأجل علماً بأنه تم تحصيله نقداً من العملاء في عام 1444ه، فإذا كانت الشركة تستخدم الأساس النقدي، فيتم تسجيل هذه العملية في دفاتر الشركة كما يلي:

تسجيل 30000 ريال في عام 1443ھ	А
تسجيل 30000 ريال في عام 1444ھ	В
تسجيل 20000 ريال في عام 1443ه، وتسجيل 10000 ريال في عام 1444ه	С
تسجيل 10000 ريال في عام 1443ﻫ، وتسجيل 20000 ريال في عام 1444ﻫ	D

3- في عام 1443ه قامت شركة الأندلس ببيع بضاعة للعملاء بمبلغ 40000 ريال على الحساب، وقد تم تحصيل المبلغ بالكامل نقداً في عام 1444ه، فإذا كانت الشركة تستخدم أساس الاستحقاق، فيتم تسجيل هذه العملية في دفاتر الشركة كما يلي:

تسجيل 40000 ريال في عام 1444ھ	А
تسجيل 40000 ريال في عام 1443ھ	В
تسجيل 20000 ريال في عام 1443ه، وتسجيل 20000 ريال في عام 1444ه	С
عدم تسجيل العملية المالية في دفاتر الشركة على الإطلاق	D

4- في عام 1443ه قامت شركة التقوى الخدمية بسداد أجور العاملين بشيك بمبلغ 25000 ريال، في حين قامت بسداد مصروف الكهرباء الذى يخص عام 1443ه بمبلغ 15000 ريال في عام 1444ه، فإذا كانت الشركة تستخدم الأساس النقدي، فيتم تسجيل هذه العملية في دفاتر الشركة كما يلى:

تسجيل 25000 ريال في عام 1443ه، وتسجيل 15000 ريال في عام 1444ه	А
تسجيل 40000 ريال في عام 1444هـ	В
تسجيل 15000 ريال في عام 1443ه، وتسجيل 25000 ريال في عام 1444ه	С
تسجيل 40000 ريال في عام 1443هـ	D

(2) مزايا أساس الاستحقاق:

يتمتع أساس الاستحقاق بعدة مزايا هي في معظمها علاج للعيوب التي يتصف به الأساس النقدي ومن هذه المزايا ما تضمنه مشروع التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي:

- 1- يظهر بشكل واقعى نفقات الحكومة استناداً على تكلفة استهلاك الموارد وليس على قيمة اقتنائها.
 - 2- يتيح إمكانية إدارة التوقعات المالية والتدفقات المالية واعداد الموازنات بفعالية أكثر.
- 3- يتوافق مع الممارسات المحاسبية الأكثر قبولاً وشيوعاً (معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام).
- 4- يستجيب للمعايير المالية والمحاسبية الموضوعة من قبل الهيئات الدولية كصندوق النقد والبنك الدوليين.
- 5- يتفق هذا الأساس مع الأصول العلمية للمحاسبة حيث يتميز بالدقة والعدالة، فالسنة المالية تكون مستقلة عن غيرها من السنوات الأخرى، وبالتالي تؤخذ في الاعتبار أي مستحقات أو مقدمات بالنسبة لكل من الإيرادات والمصروفات.
- 6- إتباع هذا الأساس يساعد في تحديد حساب تكلفة وحدة النشاط أو الخدمة المؤداه خاصة في ظل الأنظمة الحديثة للموازنة كموازنة البرامج والأداء، وكذلك يساعد على الرقابة على الأنشطة وتقييم أدائها، ويعتبر ذلك من أهم مميزاته.
 - 7- يسهل إتباع هذا الأساس في إعداد تقديرات الموارد والاستخدامات اللازمة للسنة المالية المقبلة.
- 8- يساعد على القياس السليم لنتائج النشاط، وفرض الرقابة عليه، وتسهيل إجراء المقارنات الزمنية على مستوى الوحدة الحكومية ذاتها أو بين الوحدات الحكومية المختلفة لأغراض قياس الأداء، وذلك من خلال التطبيق الصحيح لمبدأ مقابلة الإيرادات الخاصة بالفترة بالمصروفات التي ساهمت في تحقيقها بغض النظر عن واقعة التحصيل أو السداد النقدى الفعلى لها.
- 9- يسعى نظام الاستحقاق لتقديم صورة شاملة لكل الالتزامات الحكومية، وهذا يساعد في صياغة السياسات المالية الواقعية، كما أنه يسهل من إدارة النقدية من خلال الصورة الواضحة التي يضعها للالتزامات..

ولعل المزايا السابقة تعتبر من الأساليب المناسبة لمعالجة العيوب والنواقص الموجودة في الأساس النقدي، خاصة في ظل التوجه العالمي نحو تطبيق أساس الاستحقاق.

(3) مآخذ وعيوب أساس الاستحقاق:

على الرغم من المزايا السابقة التي يتصف بها أساس الاستحقاق إلا أن هناك عدداً من العيوب والسلبيات التي تنتج عن تطبيق أساس الاستحقاق، ويمكن إيضاحها كالتالي:

- 1- يحتاج تطبيقه إلى نظام محاسبي معقد ومكلف في إعداده وتشغيله عما هو مطبق في الأساس النقدي، حيث يحتاج إلى عدد كبير من العاملين وإلى كفاءات محاسبية مؤهلة ومدربة.
- 2- قد يتطلب الأمر أن تظل الدفاتر والحسابات في ظل هذا الأساس مفتوحة مدة طويلة بعد انتهاء السنة المالية حتى يتم الجرد وتتم عملية التسويات اللازمة، ويؤدى ذلك إلى تأخير إظهار نتائج الأعمال وتأخير إعداد الحسابات الختامية، فقد يمتد العمل إلى ما بعد انتهاء السنة المالية لعدة شهور.
- 3- أن استخدام أساس الاستحقاق في احتساب الإيرادات العامة غير عملي حيث تستند هذه الإيرادات إلى التقدير الذاتي مثل: ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة وغيرها، ولذلك فإن تحديد مقدار الضرائب يتم بشكل أفضل وفقاً لما يتم قبضه فعلياً وليس المستحق تحصيله.

- 4- سوء تحميل المصروفات والإيرادات للسنة المالية، فقد تلجأ إليه الوحدة الحكومية لتضخيم قيمة المصاريف المستحقة، وبالتالي زيادة قدرتها الإنفاقية في السنة اللاحقة، أو تخفيض قيمة الإيرادات المستحقة وغير المقبوضة لإخفاء عجزها عن متابعة تحصيل الإيرادات.
- 5- يؤدى هذا الأساس إلى تسوية المركز النقدي وإحداث خلل في الرقابة على السيولة النقدية بسبب اشتمال الحسابات على بيانات محاسبية مستقبلية وقد لا يتم حدوث إنفاقها أو تحصيلها.
 - 6- صعوبة جرد بعض المخازن الحكومية لأنها ذات طبيعة سرية.

ومن خلال تتبع التطور في أعمال الوحدات الحكومية في مجال تقديم الخدمات والأعمال وكبر حجم المصروفات والإيرادات، والآثار السلبية الناتجة عن تطبيق الأساس النقدي، ظهر مشروع التحول إلى تطبيق أساس الاستحقاق في الوحدات الحكومية وهو ما يستوجب تطوير النظام المالي للوحدات الحكومية، وفي سبيل الانتقال إلى أساس الاستحقاق يتم التدرج بالانتقال بخطوة تمهيدية من خلال تطبيق أساس الالتزام (أو ما يطلق عليه الأساس النقدي المعدل) بالتزامن مع توفير مقومات وعناصر الانتقال مثل العنصر البشرى المؤهل والمدرب والبرامج المحاسبية الملائمة.

إن النظام المحاسبي الذى يستخدم أساس الاستحقاق سيؤدى إلى الإفصاح عن جميع البيانات المالية والمحاسبية، الأمر الذى سيمكن جهات الرقابة الخارجية من تقييم كفاءة الوحدات الحكومية والمسائلة عن أي انحرافات أو تقصير.

• أساس الالتزام (أو الأساس النقدي المعدل) Adjusted Cash Basis:

(1) آلية عمل أساس الالتزام في تسجيل العمليات المالية:

يقع أساس الالتزام بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق الكامل، وتختلف المصادر المختلفة في تسميته، إذ نجد أنه أحياناً يسمى أساس الالتزام أو الأساس المختلط أو الأساس المشترك (أو الأساس النقدي المعدل) وغير ذلك، وهو يمثل مزيجاً من صفات هذين الأسلوبين.

وأساس الالتزام يعالج الإيرادات والمصروفات بطريقتين مختلفتين:

- يعالج الإيرادات وفق الأساس النقدي، بحيث لا يتم الأخذ في الاعتبار المقدمات والمستحقات للإيرادات، وإنما يتم الأخذ في الاعتبار الإيرادات المقبوضة وإنما يتم الأخذ في الاعتبار الإيرادات المقبوضة دون المحققة.
- يعالج المصروفات وفق أساس الاستحقاق، ودون النظر إلى وقت سدادها، حيث يتم الأخذ بعين الاعتبار المقدمات والمستحقات، وهذا بدوره يتطلب إجراء التسويات الجردية للمصروفات.

وهكذا، يقوم أساس الالتزام على إتباع الأساس النقدي في قياس وتسجيل المعاملات المالية الخاصة بالإيرادات وإتباع أساس الاستحقاق قياس وتسجيل المعاملات المالية الخاصة بالمصروفات، حيث يعترف ويقر أساس الالتزام بالإيرادات عندما تكون متاحة وتم استلامها ويعترف بالمصروفات في الفترة المحاسبية عندما تستحق.

(2) مزايا أساس الالتزام:

يتمتع أساس الالتزام بمجموعة من المزايا يمكن إيضاحها كالتالي:

1- يمكن من المقارنة بين المصروفات والإيرادات لسنوات مختلفة بسهولة.

- 2- يوفر بيانات مالية تساعد على التحليل المالي.
- 3- يمكن من إظهار الحسابات الختامية للوحدات الحكومية بصورة حقيقية وواقعية.
- 4- يمكن من توفير الأموال اللازمة لتسديد الالتزامات المترتبة على الوحدات الحكومية ودفعها لمستحقها عند تنفيذ الخدمات أو توربد المواد أو اللوازم.

(3) مآخذ وعيوب أساس الالتزام:

وأساس الالتزام مثله مثل الأسس المحاسبية الأخرى لا يخلو من عيوب يمكن تفصيلها كما يلى:

- 1- استخدام هذا الاساس يشجع الوحدات الحكومية على استغلال المخصصات غير الملتزم بها خلال عقد، مما يؤدى إلى زيادة الانفاق الحكومي في السنوات اللاحقة.
- 2- استخدام هذا الاساس يساعد على تجميد الأموال المخصصة للنفقات اللازمة لتغطية المشاريع المتعاقد على المتعافد على المتعلق على المتعلق ا
 - 3- استخدام هذا الأساس يحتاج إلى أشخاص ذوى معرفة علمية وعملية في المحاسبة.
- 4- استخدام هذا الاساس يؤدى إلى تحميل السنة المالية بمبالغ لا تتعلق بها، حيث قد يتم الالتزام بخدمات لا يتم تنفيذها خلال السنة المالية التي تم تحميلها لها.
- 5- استخدام هذا الأساس يوجب معالجة الإيرادات بأسلوب يختلف عن معالجة المصروفات، مما يؤدى إلى عدم التحكم بالتدفقات النقدية للوحدات الحكومية.

مما سبق تبين لنا المزايا والعيوب لأسس القياس المحاسبية المختلفة، ولكن السؤال المطروح الآن: ما هي الدواعي والأسباب التي تدعو الوحدات الحكومية إلى إعادة النظر في أساس القياس المحاسبي المطبق في النظام المحاسبي؟

والجواب هوأن هناك أسباب عديدة تدعو الوحدات الحكومية إلى إعادة النظرفي أساس القياس المحاسبي المطبق في النظام المحاسبي، ومن بين هذه الأسباب ما يلى:

- (1) كبر حجم الأنشطة والخدمات والمشاريع التي تقوم بها الوحدات الحكومية والثى يترتب علها زيادة حجم الانفاق المالي.
 - (2) عجز النظام المحاسبي الحالي عند تقديم تقارير مالية كاملة تمكن من تقييم الأداء.
- (3) الزيادة المستمرة في عدد العاملين في الوحدات الحكومية، وعجز النظام المحاسبي الحكومي عن تقديم تقارير مالية تمكن من تقييم الأداء.

ولكن لا يكفى الوحدات الحكومية الرغبة في التحديث والانتقال إلى تطبيق أساس الاستحقاق، بل أن ذلك يحتاج إلى مجموعة من المقومات منها:

- ما يتعلق بالعنصر البشرى: مثل: الكفاءات المحاسبية حيث يمكن انتهاج سياسة توظيف تقوم على اختيار المؤهلات والخبرات المناسبة، كما يمكن إعادة تأهيل المحاسبين الحاليين بعقد الدورات التدريبية المناسبة والملائمة.
 - نظم المعلومات: اقتناء وتطوير الأنظمة المتوافقة مع الإجراءات الموحدة المبنية على أساس الاستحقاق.

القسم الثالث: أثر اثبات البيانات المالية وفقاً لأسس وطرق القياس المحاسبي المختلفة على نتائج أنشطة وصافي دخل الوحدات الحكومية:

أولاً: أثر اثبات البيانات المالية وفقاً لأسس وطرق القياس المحاسبي المختلفة علي نتائج أنشطة الوحدات الحكومية:

• حالة عملية: فيما يلي تفاصيل الإيرادات والنفقات خلال فترة الموازنة المنتهية في 2022/12/31: (بالمليون ربال سعودي)

المقبوض أو المصروف فعلاً	المحقق خلال العام	مخصصات الموازنة	البيان
65	64	80	ضريبة الدخل
44	46	44	رسوم جمركية
109	110	124	إجمالي الإيرادات
19	20	20	الرواتب والعلاوات
32	38	46	مباني وإنشاءات
30	32	34	صيانة سيارات وآلات
18	18	24	برق وبريد وهاتف
99	108	124	إجمالي النفقات

• المطلوب:

- (1) بيان أثر إثبات البيانات المالية السابقة في سجلات وزارة المالية طبقاً للأساس النقدى على نتائج أنشطة الحكومة، علماً بأن الأصول الثابتة يتم إهلاكها بنسبة 10% سنوباً.
- (2) إثبات البيانات المالية السابقة في سجلات وزارة المالية طبقاً <u>لأساس الاستحقاق</u> على نتائج أنشطة الحكومة، علماً بأن الأصول الثابتة يتم إهلاكها بنسبة 10% سنوياً.
- (3) إثبات البيانات المالية السابقة في سجلات وزارة المالية طبقاً <u>لأساس الالتزام</u> على نتائج أنشطة الحكومة، علماً بأن الأصول الثابتة يتم إهلاكها بنسبة 10% سنوياً.

الحــل

(1) إثبات البيانات المالية السابقة في سجلات وزارة المالية طبقاً للأساس النقدي:

1- <u>إعداد قيود اليومية:</u>

1- إثبات قيمة إجمالي الإيرادات المقبوضة فعلاً:		
من ح/ الخزينة / البنك المركزي		109
إلى ح/ إجمالي الإيرادات	109	
2- إثبات قيمة إجمالي النفقات المصروفة فعلاً:		
من ح/ إجمالي النفقات		99
إلى ح/ الخزينة / البنك المركزي	99	
3- إقفال إجمالي الإيرادات في الحساب الختامي في نهاية السنة المالية:		
من ح/ إجمالي الإيرادات		109
إلى ح/ الحساب الختامي	109	
4- إقفال إجمالي النفقات في الحساب الختامي في نهاية السنة المالية:		
من ح/ الحساب الختامي		99
إلى ح/ إجمالي النفقات	99	

2- ترحيل قيود اليومية المذكورة أعلاه إلى حساباتها في دفتر الأستاذ العام:

ية) دائن	مدين ح/ إجمالي النفقات (الفعلية)		
من ح/ الحساب الختامي	99	إلى ح/ الخزينة / البنك المركزي	99
	99		99
لفعلية) دائن	رادات (ا	مدين ح/ أجمالي الإيـ	
من ح/ الخزينة / البنك المركزي	109	إلى ح/ الحساب الختامي	109
	109] [109
ي دائن	ك المركز	ين ح/ الخزينة / البن	مد
من ح/ إجمالي النفقات	99	إلى ح/ إجمالي الإيرادات	109
الرصيد في 2022/12/31	10		
	109		109

3- إظهار نتائج أعمال الحكومة (ح/ الحساب الختامي) وقائمة المركز المالي عن السنة المنهية في 2022/12/31:

ح/ الحساب الختامي						
دائن	2022 /	ي 31 / 12	عن السنة المنتهية فإ	مدين		
يرادات الفعلية	إلى ح/ إجمالي النفقات الفعلية 109 من ح/ إجمالي الإيرادات الفعلية					
			الفائض في 2022/12/31	10		
		109		109		

قائمة المركز المالي						
	الأصول عن السنة المنتهية في 2022/12/31 الالتزامات					
	الفائض		10	الخزينة / البنك المركزي	10	
			10		10	

يتضح من دراسة نتائج إثبات البيانات المالية السابقة طبقاً للأساس النقدي، ما يلي:

- 1- تطابق رصيد الخزينة / البنك المركزي والبالغ (10) مليون ريال سعودي مع قيمة الفائض في 2022/12/31، الأمر الذي يحقق رقابة فعاله على السيولة النقدية.
- 2- أن المركز المالي للحكومة جاء خالياً من عناصر الأصول الثابتة، وحقوق الحكومة على الغير وحقوق الغير على الحكومة.
- 3- لم يستخدم معدل الاهلاك السنوي للأصول الثابتة 10% لخلو المركز المالي للحكومة من عناصر الأصول الثابتة لتسجيل الأصول الثابتة كنفقات. ويمكن عرض الآثار المترتبة على تطبيق الأساس النقدي في معالجته لاقتناء وحيازة والتخلص من الأصول الثابتة كما يلى:
- (1) أن المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في الوحدات الحكومية كنفقات جارية، رغم إنها تستخدم وتستهلك على أكثر من فترة محاسبية ينعكس تلقائياً على المقدرة على تحديد قيمة الخدمة بصورة دقيقة بل وتشويه قيمتها، ذلك أن الأصول تعتبر عنصر حقيقي من عناصر التكلفة.
- (2) إن تسجيل الأصول الثابت كنفقات يؤدى إلى تحميل الحساب الختامي والذى يعتبر بمثابة قائمة دخل، بنفقات أكثر مما يؤدى إلى تقليل الفائض أو زيادة العجز.

(2) إثبات البيانات المالية السابقة في سجلات وزارة المالية طبقاً لأساس الاستحقاق:

1- <u>إعداد قيود اليومية:</u>

<u>-1</u>	1- إثبات قيمة الإيرادات المتحققة فعلاً:
من	من مذكورين
/_ 109	ح/ الخزينة / البنك المركزي
/ _ 2	ح/ الإيرادات المستحقة وغير المقبوضة
	إلى مذكورين
110	ح/ إجمالي الإيرادات
1	ح/ الإيرادات المقبوضة مقدماً
-2	2- إثبات قيمة النفقات المتحققة فعلاً:
70 من	من ح/ إجمالي النفقات
	۔ إلى مذكوربن
67	- ح/ الخزينة / البنك المركزي
3	ح/ المصاريف المستحقة وغير المدفوعة
1-3	3- إثبات قيمة النفقات الرأسمالية المتحققة فعلاً:
من 38	من ح/ مباني وإنشاءات (الأصول الثابتة)
	إلى مذكورين
32	ح/ الخزينة / البنك المركزي
6	ح/ المصاريف المستحقة وغير المدفوعة (مباني وإنشاءات)
<u>i -4</u>	4- تكوين مخصص إهلاك بنسبة (10%) من قيمة الأصول الثابتة:
3,8	من ح/ أهلاك المباني والإنشاءات (38 × 10%)
3,8	إلى ح/ مخصص إهلاك المباني والإنشاءات
<u>- 5</u>	5 - إقفال ح/ إهلاك المباني والإنشاءات في ح/ إجمالي النفقات:
3,8	من ح/إجمالي النفقات
3,8	إلى ح/ إلى ح/ إهلاك المباني والمنشآت
1-6	6- إقفال إجمالي الإيرادات في ح/ الحساب الختامي في نهاية السنة:
	من ح/ إجمالي الإيرادات
110	إلى ح/ الحساب الختامي
1-7	7- إقفال إجمالي النفقات في ح/ الحساب الختامي في نهاية السنة:
73,8	من ح/ الحساب الختامي
73,8	إلى ح/ إجمالي النفقات (3,8 + 70)

2- ترحيل قيود اليومية المذكورة أعلاه إلى حساباتها في دفتر الأستاذ العام:

دائن	إيرادات	دين ح/ إجمالي الإ	4
من مذكورين	110	إلى ح/ الحساب الختامي	110
	110		110
دائن	نفقات	- مدين ح/ إجمالي ال	
من ح/ الحساب الختامي	73,8	إلى مذكورين	70
		إلى ح/ إهلاك المباني والإنشاءات	3,8
	73,8		73,8
ت دائن	لإنشاءان	- ـدين ح/ المبانى وا	٩
		إلى مذكورين	38
الرصيد في 2022/12/31	38		
	38		38
والإنشاءات دائن	ك المباني	۔ دین <i>ح</i> / مخصص إهلال	۵
من ح/ إهلاك المباني والمنشآت	3,8		
		الرصيد في 2022/12/31	3,8
	3,8		3,8
شآت دائن	باني والمذ	مدين ح/ إهلاك الم	
من ح/ إجمالي النفقات	3,8	إلى ح/ مخصص إهلاك المباني	3,8
	3,8		3,8
قدماً دائن	قبوضة م	مدين ح/الإيرادات الما	3
من مذكورين	1		
ا روی			
و چ		الرصيد في 2022/12/31	1
5,55	1	الرصيد في 2022/12/31	1
		الرصيد في 2022/12/31 ين ح/ الإيرادات المستح	1
			1
		ين ح/ الإيرادات المستح ا	1 مد

دائن	المدفوعة	لة وغير ا	ين ح/ المصاريف المستحق	مد
جمالي النفقات	من ح/ إ	3		
لمباني والإنشاءات	من ح/ ١.	6		
			الرصيد في 2022/12/31	9
		9		9
مدين ح/ الخزينة / البنك المركزي دائن				
			*	
جمالي النفقات	من ح/ إ	67	إلى مذكورين	109
جمالي النفقات لمباني والإنشاءات			إلى مذكورين	
	من ح/ ١.	67	إلى مذكورين	

3- إظهار نتائج أعمال الحكومة (ح/ الحساب الختامي) وقائمة المركز المالي عن السنة المنتهية في 2022/12/31:

ح/ الحساب الختامي					
2022 دائن	في 31 / 12/ 2	عن السنة المنتهية	مدين		
م/ إجمالي الإيرادات	110 من ح	ح/ إجمالي النفقات	73,8 إلى		
		الفائض في 2022/12/31	36,2		
	110		110		
قائمة المركز المالي					
الأصول عن السنة المنتهية في 2022/12/31 الالتزامات					
		الأصول الثابتة			
الفائض	36,2	38 المباني والإنشاءات			
		3,8 مخصص الأهلاك	34,2		
		الأصول المتداولة			
		الخزينة / البنك المركزي	10		
<u>أرصدة دائنة أخرى</u>		أرصدة مدينة أخرى			

9

46,2

إيرادات مستحقة

2

46,2

مصاريف مستحقة

إيرادات مقبوضة مقدما

(3) إثبات البيانات المالية السابقة في سجلات وزارة المالية طبقاً لأساس الالتزام:

1- <u>إعداد قيود اليومية:</u>

1- [ثبات قيمة إجمالي الإيرادات المقبوضة فعلاً:
109 إلى ح/ إجمالي الإيرادات 2- إثبات قيمة النفقات المتحققة فعلاً: من ح/ إجمالي النفقات إلى مذكورين 67 من ح/ الجزينة / البنك المركزي 3 ح/ المحاريف المستحقة وغير المدفوعة 65 من ح/ مباني وإنشاءات (الأصول الثابتة) 38 من ح/ مباني وإنشاءات (الأصول الثابتة) 39 عرا الخزينة / البنك المركزي 40 من ح/ المحاريف المستحقة وغير المدفوعة (مباني وإنشاءات) 40 حرا المصاريف المستحقة وغير المدفوعة (مباني وإنشاءات) 41 من ح/ إهلاك المباني والإنشاءات (88 × 10%) 42 مخصص إهلاك المباني والإنشاءات في حرا إجمالي النفقات: 43 من حرا إهلاك المباني والإنشاءات في حرا إجمالي النفقات:
2- إثبات قيمة النفقات المتحققة فعلاً: من ح/ إجمالي النفقات إلى مذكورين 67 ح/ المخزينة / البنك المركزي 3 - إثبات قيمة النفقات الرأسمالية المتحققة فعلاً: 38 من ح/ مباني وإنشاءات (الأصول الثابتة) 38 إلى مذكورين 4 ح/ المخزينة / البنك المركزي 6 ح/ المحاريف المستحقة وغير المدفوعة (مباني وإنشاءات) 6 ح/ المحاريف المستحقة وغير المدفوعة (مباني وإنشاءات) 38 من ح/ إهلاك المباني والإنشاءات (38 × 10%) 38 إلى ح/ مخصص إهلاك المباني والإنشاءات في ح/ اجمالي النفقات: 5 - إقفال ح/ إهلاك المباني والإنشاءات في ح/ إجمالي النفقات:
70 من ح/إجمالي النفقات الى مذكورين الى مذكورين 67 ح/ المخرية / البنك المركزي 67 ح/ المضاريف المستحقة وغير المدفوعة 5- إثبات قيمة النفقات الرأسمالية المتحققة فعلاً: 38 من ح/ مباني وإنشاءات (الأصول الثابتة) 14 مذكورين 15 ح/ المخزينة / البنك المركزي 65 ح/ المخزينة / البنك المركزي 6 ح/ المصاريف المستحقة وغير المدفوعة (مباني وإنشاءات) 6 حـ المصاريف المستحقة وغير المدفوعة (مباني وإنشاءات) 3,8 من ح/ إهلاك المباني والإنشاءات (38 × 10%) 3,8 من ح/ إهلاك المباني والإنشاءات في ح/ إجمالي النفقات: 5 - إقفال ح/ إهلاك المباني والإنشاءات في ح/ إجمالي النفقات:
الى مذكورين ح/ الخزينة / البنك المركزي 3 ح/ الخزينة / البنك المركزي 3 - إلمصاريف المستحقة وغير المدفوعة 3 من ح/ مباني وإنشاءات (الأصول الثابتة) 3 من ح/ مباني وإنشاءات (الأصول الثابتة) 3 ح/ الخزينة / البنك المركزي 6 ح/ المصاريف المستحقة وغير المدفوعة (مباني وإنشاءات) 4 - تكوين مخصص إهلاك بنسبة (10%) من قيمة الأصول الثابتة: 3 من ح/ إهلاك المباني والإنشاءات (38 × 10%) 3 - إقفال ح/ إهلاك المباني والإنشاءات في ح/ إجمالي النفقات: 5 - إقفال ح/ إهلاك المباني والإنشاءات في ح/ إجمالي النفقات:
ح / الخزينة / البنك المركزي ح / المصاريف المستحقة وغير المدفوعة ح / المصاريف المستحقة وغير المدفوعة ح / مباني وإنشاءات (الأصول الثابتة) من ح / مباني وإنشاءات (الأصول الثابتة) ع ح / الخزينة / البنك المركزي ح / الخزينة / البنك المركزي ح / المصاريف المستحقة وغير المدفوعة (مباني وإنشاءات) ح / المصاريف المستحقة وغير المدفوعة (مباني وإنشاءات) ح / المصاريف المباني والإنشاءات (38 × 10%) من ح / إهلاك المباني والإنشاءات (38 × 10%) من ح / إهلاك المباني والإنشاءات في ح / إجمالي النفقات: ح - اقفال ح / إهلاك المباني والإنشاءات في ح / إجمالي النفقات:
3 ح/ المصاريف المستحقة وغير المدفوعة 3- إثبات قيمة النفقات الرأسمالية المتحققة فعلاً: من ح/ مباني وإنشاءات (الأصول الثابتة) 32 ح/ الخزينة / البنك المركزي 6 ح/ الخرينة المستحقة وغير المدفوعة (مباني وإنشاءات) 4- تكوين مخصص إهلاك بنسبة (10%) من قيمة الأصول الثابتة: من ح/ إهلاك المباني والإنشاءات (38 × 10%) 3,8 3,8 3,8 4- إقفال ح/ إهلاك المباني والإنشاءات في ح/ إجمالي النفقات:
38 من ح/ مباني وإنشاءات (الأصول الثابتة) 38 الله مذكورين الله مذكورين 32 ح/ الخزينة / البنك المركزي ح/ المصاريف المستحقة وغير المدفوعة (مباني وإنشاءات) 4- تكوين مخصص إهلاك بنسبة (10%) من قيمة الأصول الثابتة: 38 من ح/ إهلاك المباني والإنشاءات (38 × 10%) 38 إلى ح/ مخصص إهلاك المباني والإنشاءات 3,8
38 من ح/ مباني وإنشاءات (الأصول الثابتة) إلى مذكورين 32 ح/ الخزينة / البنك المركزي 6 ح/ المصاريف المستحقة وغير المدفوعة (مباني وإنشاءات) 4- تكوين مخصص إهلاك بنسبة (10%) من قيمة الأصول الثابتة: من ح/ إهلاك المباني والإنشاءات (38 × 10%) 3,8 إلى ح/ مخصص إهلاك المباني والإنشاءات في ح/ إجمالي النفقات: 5 - إقفال ح/ إهلاك المباني والإنشاءات في ح/ إجمالي النفقات:
إلى مذكورين 22 ح/ الخزينة / البنك المركزي 6 ح/ المصاريف المستحقة وغير المدفوعة (مباني وإنشاءات) 6 - تكوين مخصص إهلاك بنسبة (10%) من قيمة الأصول الثابتة: 7 من ح/ إهلاك المباني والإنشاءات (38 × 10%) 8 إلى ح/ مخصص إهلاك المباني والإنشاءات أعداد عليه النفقات: 7 - إقفال ح/ إهلاك المباني والإنشاءات في ح/ إجمالي النفقات:
32 ح/ الخزينة / البنك المركزي 6 ح/ المصاريف المستحقة وغير المدفوعة (مباني وإنشاءات) 6 - تكوين مخصص إهلاك بنسبة (10%) من قيمة الأصول الثابتة: من ح/ إهلاك المباني والإنشاءات (38 × 10%) 3,8 إلى ح/ مخصص إهلاك المباني والإنشاءات 5 - إقفال ح/ إهلاك المباني والإنشاءات في ح/ إجمالي النفقات:
ح/ المصاريف المستحقة وغير المدفوعة (مباني وإنشاءات) 1- تكوين مخصص إهلاك بنسبة (10%) من قيمة الأصول الثابتة: من ح/ إهلاك المباني والإنشاءات (38 × 10%)
4- تكوين مخصص إهلاك بنسبة (10%) من قيمة الأصول الثابتة: من ح/ إهلاك المباني والإنشاءات (38 × 10%) إلى ح/ مخصص إهلاك المباني والإنشاءات 5- إقفال ح/ إهلاك المباني والإنشاءات في ح/ إجمالي النفقات:
3,8 من ح/ إهلاك المباني والإنشاءات (38 × 10%) إلى ح/ مخصص إهلاك المباني والإنشاءات 5 - إقفال ح/ إهلاك المباني والإنشاءات في ح/ إجمالي النفقات:
الى ح/ مخصص إهلاك المباني والإنشاءات 5 - إقفال ح/ إهلاك المباني والإنشاءات في ح/ إجمالي النفقات:
5 - إقفال ح/ إهلاك المباني والإنشاءات في ح/ إجمالي النفقات:
·
3,8 من ح/إجمالي النفقات
3,8 إلى ح/ إلى ح/ إهلاك المباني والمنشآت
6- إقفال إجمالي الإيرادات في ح/ الحساب الختامي في نهاية السنة:
109 من ح/ إجمالي الإيرادات
109 إلى ح/ الحساب الختامي
7- إقفال إجمالي النفقات في ح/ الحساب الختامي في نهاية السنة:
73,8
73,8 إلى ح/ إجمالي النفقات

2- ترحيل قيود اليومية المذكورة أعلاه إلى حساباتها في دفتر الأستاذ العام:

الفعلية) دائن	رادات (ا	مدين ح/ إجمالي الإي	
من مذكورين	109	إلى ح/ الحساب الختامي	109
	109		109
دائن	قات	دين ح/ إجمالي النف	۵
من ح/ الحساب الختامي	73,8	لی مذکورین	<u>1</u> 70
		لى ح/ إهلاك المباني والإنشاءات	3,8
	73,8		73,8
ت دائن	لإنشاءا	دين ح/ المباني وا	۵
		إلى مذكورين	38
الرصيد في 2022/12/31	38		
	38		38
والإنشاءات دائن	ك المباني	دين ح/ م خص ص إهلالـ	ما
من ح/ إهلاك المباني والمنشآت	3,8		
		الرصيد في 2015/12/31	3,8
	3,8		3,8
مدين ح/ إهلاك المباني والمنشآت دائن			
من ح/ إجمالي النفقات	3,8	إلى ح/ مخصص إهلاك المباني	3,8
	3,8		3,8
حقة دائن	ف المست	مدين ح/المصارية	
من ح/ إجمالي النفقات	3		
من ح/ المباني والإنشاءات	6		
		الرصيد في 2015/12/31	9
	9		9
مدين ح/ الخزينة / البنك المركزي دائن			
من ح/ إجمالي النفقات	67	إلى ح/ إجمالي الإيرادات	109
من ح/ المباني والإنشاءات	32		
الرصيد في 2022/12/31	10		
	109		109

3- إظهار نتائج أعمال الحكومة (ح/ الحساب الختامي) وقائمة المركز المالي عن السنة المنهية في 2022/12/31:

ح/ الحساب الختامي				
2022 دائن	في 31 / 12/ ـ	عن السنة المنتهية	مدير	
<i>د/</i> إجمالي الإيرادات	109 من -	ر ح/ إجمالي النفقات	73,8 إ	
		الفائض في 2022/12/31	35,2	
	109		109	
قائمة المركز المالي				
ـــــــــــــــــــــــــــــــــــــ				
		<u>الأصول الثابتة</u>		
الفائض	35,2	38 المباني والإنشاءات		
		3,8 مخصص الاهلاك	34,2	
		الأصول المتداولة		
		الخزينة / البنك المركزي	10	
أرصدة دائنة أخرى				
مصاريف مستحقة	9			
	44,2		44,2	

وتثار مشكلة احتساب الإهلاك في المحاسبة الحكومية وكيفية إظهاره في ظل أسلوبي أساس الاستحقاق وأساس الالتزام، وتعود أسباب معارضة احتسابه وإظهاره في حسابات الحكومة بسبب أن الحكومة لا تسعى إلى تحقيق أرباح و بالتالي فلا ضرورة لتوزيع تكلفة الأصل الثابت على الفترات المالية التي استفادت منها. فالحكومة وإن كانت لا تسعى إلى الربح إلا أنها بحاجة إلى حساب دقيق لتكلفة الخدمات والأنشطة التي تقوم بها، ومن هذه التكاليف تكلفة الأصول الثابتة المستخدمة، إضافة إلى تحقيق رقابة فعالة وشامله على أصول الحكومة وحمايتها من الضياع أو الاختلاس أو سوء الاستعمال.

ثانياً: أثر اثبات البيانات المالية وفقاً لأسس وطرق القياس المحاسبي المختلفة علي صافي دخل الوحدات الحكومية:

• حالة عملية:

تو افرت لديك البيانات التالية الخاصة بإحدى الوحدات الحكومية بالمملكة العربية السعودية لسنة 2022:

(1) الإيرادات والمصروفات المحصلة نقداً:

- الإيرادات المحصلة نقداً 400000 ربال.
- المصروفات المدفوعة نقداً 150000ربال.

(2) الأرصدة المدينة والدائنة الأخرى أول وأخر العام:

أخرالعام (12/31)	أول العام (1/1)	البيان
		الأرصدة المدينة الأخرى
15 ألف ريال	10 آلاف ريال	المصروفات المقدمة
60 ألف ريال	25 ألف ريال	الإيرادات المستحقة
		الأرصدة الدائنة الأخرى
34 ألف ريال	19 ألف ريال	المصروفات المستحقة
5 آلاف ريال	10 آلاف ريال	الإيرادات المقدمة

- <u>المطلوب:</u> حساب صافى دخل الوحدة الحكومية لسنة 2022 وفقاً إلى:
 - (1) الأساس النقدى.
 - (2) أساس الاستحقاق.
 - (3) أساس الالتزام.

الحيل

(1) صافى دخل الوحدة الحكومية لسنة 2022 وفقاً للأساس النقدى:

400000	الإيرادات
	يخصم منها:
(150000)	المصروفات
250000 ريال	صافي الدخل

(2) صافى دخل الوحدة الحكومية لسنة 2022 وفقاً لأساس الاستحقاق:

1- الايرادات (الاستحقاق) = الايرادات (النقدي) + Δ الايرادات المستحقة – Δ الايرادات المقدمة + 400000 = 35000 + 400000 =

حيث أن:

- الايرادات (النقدي) = 400000 ريال
- Δ الايرادات المستحقة = الايرادات المستحقة 12/31 الايرادات المستحقة 1/1 Δ

ربال = 25000 - 60000 =

 Δ الايرادات المقدمة = الايرادات المقدمة 12/31 – الايرادات المقدمة 1/1 Δ

ريال = 5000 –= 10000 ريال

2- المصروفات (الاستحقاق) = المصروفات (النقدي) + Δ المصروفات المستحقة – Δ المصروفات المقدمة

ع 160000 = 5000 – 15000 + 150000 = ريال

حيث أن:

- المصروفات (النقدي) = 150000 ريال
- Δ المصروفات المستحقة = المصروفات المستحقة 12/31 المصروفات المستحقة 1/1 Δ

ريال = 15000 = 34000 = - 34000

المصروفات المقدمة = المصروفات المقدمة 12/31 - المصروفات المقدمة 1/1 Δ

رىال 5000 = 10000 - 15000 =

370000	الإيرادات
	يخصم منها:
(160000)	المصروفات
210000 ريال	صافي الدخل

(3) صافى دخل الوحدة الحكومية لسنة 2022 وفقاً لأساس الالتزام:

400000	الإيرادات
	يخصم منها:
(160000)	المصروفات
240000 ريال	صافي الدخل

القسم الرابع: مراحل التعامل مع أصول الوحدات الحكومية عند التحول من الأساس النقدى إلى أساس الاستحقاق:

تتمثل مراحل أو خطوات التعامل مع أصول الوحدات الحكومية عند التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، في الآتي:

• المرحلة الأولى:

حصر كافة أصول الوحدات الحكومية في تاريخ معين تنتهي منه كل الوحدات الحكومية قبل بداية السنة المالية، وخلال هذه المرحلة يراعي أن تصنف الأصول إلى ما يلي:

- <u>أصول طويلة الأجل</u>: وتشمل:
 - الأصول الثابتة.
- المشروعات تحت التنفيذ.
- الأرصدة المدينة طويلة الأجل المستحقة لصالح الوحدات الحكومية.
 - والاستثمارات طوبلة الأجل إن وجدت.
 - <u>أصول متداولة</u>: وتشمل:
 - أرصدة النقدية.
 - الأرصدة المدينة قصيرة الأجل.
 - والمخزون.

وخلال هذه المرحلة يجب أن يراعي ما يلي:

1- تجهيز نماذج جاهزة الإعداد لكل وحدة حكومية بناء على تقسيم نمطي لجميع أنواع الأصول التي تملتكها، مثال ذلك:

الأصول الثابتة						
	<u>ات</u>	السيار				
	اللترية:	السعة	ﺎﺭﺓ:	نوع السي		
	تجدید:	تاريخ اا	بارة:	رقم السي		
	, المخصص لها:	الغرض	ـراء:	تاريخ الش		
	الاستهلاك:	طريقة	فتراضي:	العمر الا		
		رجي	بيانة: داخلي / خا	جهة الص		
التاريخ تكلفة الشراء السنوات السابقة السنوات السابقة صافي التكلفة الدفترية						

- 2- أن عناصر الأصول من المحتمل أن تتصف بأي من الحالات التالية:
 - أ أصول تالفة.
 - ب- أصول بحاجة إلى إعادة تجهيز.
 - ج- أصول صالحة للاستعمال.

وهنا يجب على الإدارة المركزية أن تحدد إجراءات التعامل مع النوع الأول والثاني من الأصول.

- 3- أن مفهوم الأصول من حيث الملكية يمكن تقسيمه إلى نوعين:
 - أ النوع الأول: أصول ملك للدائرة أو الوحدة الحكومية.
- ب- <u>النوع الثاني</u>: أصول تحت سيطرة الدائرة أو الوحدة الحكومية، مثال ذلك حق امتياز منحته الحكومة للوحدة الحكومية.

ويجب التمييز بين هذين النوعين حيث أن الأول يعتبر من الأصول الملموسة أما النوع الثاني فإنه من الأصول غير الملموسة.

• المرحلة الثانية:

تحديد قيمة الأصول، وخلال هذه المرحلة من المحتمل أن نواجه بأى من الاحتمالين التاليين:

- الاحتمال الأول:

أن هناك أصول يمكن تحديد تكلفة اقتناؤها، وكذلك يمكن تحديد معدلات الاستهلاك خلال العمر الذي انتفعت منه الوحدة الحكومية.

مثال توضيحي:

سيارة تم امتلاكها في 2020/4/1 بإجمالي تكلفة 80 ألف ريال سعودي، وقد مر على شراؤها عامين، وبفرض أن تاريخ الجرد هو 2022/4/1، وأن معدل الاستهلاك هو 10% لهذا النوع من السيارات، معنى ذلك أن صافي التكلفة الدفترية في تاريخ الجرد لهذه السيارة هو كما يلى:

الاستهلاك السنوي = 80000 ريال × 10% = 8000 ريال

أي أن صافي التكلفة الدفترية = 0000 - [0000 + 8000] استهلاك عامين = 64000 ريال.

- الاحتمال الثاني:

أن هناك بعض الأصول يمكن تحديد تكلفة شراؤها إلا أن معدلات الاستهلاك لا يمكن التوصل إليها لأي سبب من الأسباب، في هذه الحالة من الممكن أن نلجأ إلى مدخل القيمة العادلة Fair Value لإعادة تقييم هذه الأصول.

• المرحلة الثالثة:

تحديد معدلات استهلاك نمطية تتناسب مع طبيعة الأصول والمنافع الاقتصادية المتوقعة من كل نوع من هذه الأصول. فعلى سبيل المثال يمكن الاعتماد على معدلات الاستهلاك التالية:

البرنامج التدريبي: "معايير المحاسبة الدولية في القطاع الحكومي (1, 2, 33)"

معدلات الاستهلاك	الأصول	م
% 3	المباني	1
%30	أجهزة وآلات ومعدات	2
%20	السيارات	3
%4	أجهزة الحاسب الآلي	4
%15	الأثاث والتجهيزات والمفروشات	5

ومن الممكن أن تختلف هذه المعدلات من وحدة حكومية إلى أخرى حسب المنافع الاقتصادية المتوقعة من هذه الأصول وبما يتناسب مع ظروف كل وحدة حكومية.

• المرحلة الرابعة:

تحديد العمر الافتراضي المتبقي للأصول داخل كل وحدة حكومية بناءً على لجان فنية متخصصة يمكن من خلالها تقدير العمر المتوقع لكل أصل من الأصول. وخلال هذه المرحلة فإنه أيضاً يتم اختيار طريقة الاستهلاك المناسبة والتي من المكن أن تكون أي من الطرق التالية:

- طريقة القسط الثابت.
- طريقة القسط المتناقص.
- طريقة نسبة من مجموع أرقام السنوات.
 - طريقة عدد الوحدات المنتجة.

• المرحلة الخامسة:

تحديد أنواع التقديرات المحاسبية المرتبطة بالأصول أو الالتزامات بخلاف مخصص استهلاك الأصول الثابتة. ومن أمثلة هذه التقديرات:

- مخصص الديون المشكوك فيها.
 - مخصص الديون المعدومة.
 - مخصص الدعاوى القضائية.
 - مخصص التزامات قانونية.

وهنا يلاحظ أن التقديرات المحاسبية للمخصصات هي إما لمواجهة انخفاض محتمل في أصول مثل: مخصص الديون المشكوك فيها ومخص الديون المعدومة، أو لمواجهة التزام محتمل مثل: مخصص الدعاوى القضائية، ومخصص التزامات قانونية. وبجب أن تحدد كل وحدة حكومية أسلوب مناسب لتقدير مثل هذه المخصصات.

الوحدة التدريبية الرابعة

معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) "عرض القوائم المالية"

القسم الأول: نبذة عن متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1):

• تاريخ نفاذ المعيار:

يمكن أن تبدأ الجهة تطبيق متطلبات هذا المعيار بالفترات السنوية التي تبدأ في 1يناير 2008 أو بعده.

• الهدف من المعيار:

هدا المعيار إلى بيان الطريقة التي تحضر من خلالها الجهة البيانات المالية للأغراض العامة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي.

• نطاق تطبيق المعيار:

يجب أن تطبق الجهة متطلبات هذا المعيار على جميع القوائم المالية ذات الغرض العام التي تُعد وتعرض بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

• ملخص المعيار:

- (1) يتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) المبادئ الأساسية التي يقوم عليها إعداد البيانات المالية، ومنها:
- استمرارية المنشأة: يجب أن تُعد القوائم المالية على أساس أن الجهة مستمرة في النشاط ما لم تكن هناك نية لتصفية الجهة أو التوقف عن العمل.
- اتساق طريق العرض: يجب الحفاظ على طريقة عرض وتصنيف البنود في القوائم المالية من فترة مالية إلى التي تليها، ما لم يكن من الواضح حدوث تغيير مهم في طبيعة عمليات الجهة، أو أنه قد تبين بعد فحص قوائمها المالية، أن عرضاً أو تصنيفاً آخر للبنود سيكون أكثر مناسباً.
- الأهمية النسبية (أو المادية): هو مبدأ محاسبي يتناول تأثير حذف أو تحريف البيانات المالية لبعض البنود بالقوائم المالية على قرارات المستخدمين، وينبغي الإفصاح عنه ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.
- التجميع: تنتج القوائم المالية من معالجة أعداد كبيرة من المعاملات أو الأحداث التي تُجمع في فئات وفقاً لطبيعتها أو وظيفتها. والمرحلة النهائية في عملية التجميع هي عرض كل بند ذا أهمية نسبية بشكل مستقل وفردي في صلب القوائم المالية، أو في الإيضاحات، وإذا لم يكن البند ذا أهمية نسبية بشكل فردي، فإنه يُجمَّع مع البنود الأخرى إما في صلب تلك القوائم أو في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.
- (2) يتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) المجموعة الكاملة للبيانات المالية، والتي تضم كل من:
 - بيان المركز المالي (قائمة المركز المالي).
 - بيان الأداء المالي (مثل قائمة الدخل في القطاع الخاص).
- بيان التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية (مثل قائمة التغيرات في حقوق الملكية في القطاع الخاص).
 - بيان التدفق النقدي (قائمة التدفقات النقدية).
 - الإيضاحات التي تشمل ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة والملاحظات التفسيرية الأخرى.
- مقارنة بين مبالغ الموازنة والمبالغ الفعلية إما في قائمة مالية إضافية منفصلة، أو في عامود لمبالغ الموازنة في القوائم المالية، وذلك عندما تتيح الجهة موازنتها المعتمدة للجمهور.
- (3) يحدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) ضرورة التزام الجهة التي تتوافق بياناتها المالية مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بتقديم بيان صريح لهذا الالتزام في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، علماً بأنه لا يجوز الإعلان أن البيانات المالية متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ما لم تتوافق مع جميع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية ألأخرى مثل IFRS.

- (4) يوضح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) أنه لا يجوز إجراء مقاصة بين الأصول والالتزامات، والإيرادات والمصروفات، إلا إذا كان معيار محاسبة دولي آخر في القطاع العام يسمح بمثل هذه المقاصة أو يتطلبها صراحةً، حيث أن إجراء المقاصة تنتقص من قدرة المستخدمين على فهم المعاملات والأحداث. فعلى سبيل المثال، إذا كان لدي جهة مبلغ مستحق على عميل بـ 1000 ريال (مدينون أو ذمم مدينة) وفي نفس الوقت لدي نفس العميل مبلغ مستحق على الجهة بـ 800 ريال (دائنون أو ذمم دائنة)، فإنه لا يمكن للجهة إجراء مقاصة بين المبلغين وإظهار رصيد (مدينون أو ذمم مدينة) بمبلغ 200 ريال فقط، فإنها بهذا الشكل تخفض من قدرة مستخدمي القوائم المالية على فهم ذلك. علماً بأنه لا يُعد قياس الأصول (بالصافي) بعد طرح المخصصات بمثابة مقاصة، مثل طرح مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها من الذمم المدينة (المدينون).
- (5) يحدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) ضرورة عرض معلومات المقارنة للفترة السابقة لجميع المبالغ المبينة في البيانات المالية في صلب القوائم المالية والإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.
- (6) وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) يتم إعداد البيانات المالية بشكل عام سنوياً، وفي حال تغيير تاريخ نهاية السنة المالية، أوفي حال عرض البيانات المالية لمدة أكثر من سنة واحدة (15 شهر مثلاً)، فإن ذلك يتطلب الإفصاح عنه في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.
- (7) يحدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) تصنيف الأصول والالتزامات إلى أصول والتزامات متداولة أو غير متداولة.
- (8) يوضح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) أنه على المنشأة الإفصاح عن كل مبلغ متوقع تحصيله أو تسديده بعد أكثر من 12شهر، وذلك فيما يتعلق ببنود الأصول والالتزامات التي تتضمن مبالغ متوقع تحصيلها أو تسديدها بعد 12شهر من تاريخ إعداد القوائم المالية.
- (9) يوضح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) أنه يمكن عرض تحليل للمصروفات في بيان الأداء المالي (قائمة الدخل) حسب طبيعتها أو وظيفتها. وإذا تم عرض المصروفات حسب وظيفتها في صلب القوائم المالية، يجب كذلك عرض تصنيفها حسب طبيعتها في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.
- (10) يحدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) الحد الأدنى لمتطلبات الإفصاح للإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية، حيث يجب أن تشمل هذه الإيضاحات معلومات حول:
 - السياسات المحاسبية المتبعة.
- الأحكام التي قامت بها الجهة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية والتي كان لها أثر كبير على المبالغ المدرجة في البيانات المالية.
- الافتراضات الرئيسية المتعلقة بالمستقبل والمصادر الرئيسية للتقديرات غير المؤكدة، التي تحمل مخاطر مهمة قد تسبب تعديلات جوهرية على القيمة المدرجة للأصول والالتزامات خلال السنة المالية القادمة.
 - الموطن والشكل القانوني للجهة.
 - وصف لطبيعة عمليات المنشأة.
 - مرجعية التشريعات والأنظمة المتعلقة بالجهة.

- (11) يحدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) الهدف من القوائم المالية ذات الغرض العام في توفير معلومات عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة، والتي تكون مفيدة لشريحة عريضة من المستخدمين عند اتخاذ القرارات. وبالتحديد، يتعين أن تكون أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام في القطاع العام هي توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات، والتدليل على مساءلة الجهة عن الموارد المعهود بها إليها، من خلال:
 - توفير معلومات عن مصادر وتخصيص واستخدامات الموارد المالية.
 - توفير معلومات عن كيف مولت الجهة أنشطتها وسدت احتياجاتها النقدية.
- توفير معلومات مفيدة في تقييم قدرة الجهة على تمويل أنشطتها والوفاء بالتزاماتها وارتباطاتها التعاقدية.
 - توفير معلومات عن الوضع المالي للجهة والتغيرات فيه.
 - توفير معلومات مجمعة مفيدة في تقييم أداء الجهة من حيث تكاليف الخدمات والكفاءة والإنجازات.
 - (12) يحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) المصطلحات التالية:
- أساس الاستحقاق: يعني الأساس المحاسبي الذي تُثبت بموجبه المعاملات والأحداث عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقد أو الأموال المماثلة للنقد كالشيكات والحوالات). ومن ثم، تُسجل المعاملات والأحداث في السجلات المحاسبية وتُثبت في القوائم المالية للفترات ذات العلاقة. وتتضمن العناصر التي تُثبت بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق كل من الأصول والالتزامات وصافي الأصول/حقوق الملكية والإيرادات والمصروفات.
- الأصول: هي الموارد التي تسيطر عليها الجهة، ويتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية مستقبلية أو يقدم خدمات متوقعة إلى الجهة، وتنقسم إلى أصول متداولة وأصول غير متداولة.
- الالتزامات: هي الالتزامات الحالية التي على الجهة ، والتي يتوقع أن تؤدي تسويتها (سدادها) إلى وجود تدفق خارج من الجهة، وتنقسم إلى التزامات متداولة والتزامات غير متداولة.
- مساهمات الملاك: تعني المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي قد يساهم بها أطراف من خارج الجهة (بخلاف تلك التي ينتج عنها التزامات على الجهة)، والتي ينشأ عنها حصة مالية في صافي أصول/حقوق ملكية الجهة، والتي تمنح الحق في توزيعات (حسبما يقرره الملاك أو ممثلوهم) لمنافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات متوقعة من الجهة خلال حياتها، وكذلك تمنح هذه المساهمات الحق في توزيعات لأي زيادة في الأصول عن الالتزامات في حالة تصفية الجهة، كما يمكن لهذه المساهمات بيعها أو مبادلتها أو تحويلها أو استردادها.
- التوزيعات للملاك: تعني المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المتوقعة التي توزعها الجهة على جميع ملاكها أو بعضهم، سواء كانت عائداً على الاستثمار أو استرداداً للاستثمار.
 - صافي الأصول/ حقوق الملكية: هي الحصة المتبقية من أصول الجهة بعد طرح جميع التزاماتها.
- الإيراد: هو إجمالي التدفق الداخل للجهة من المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة خلال فترة القوائم المالية، عندما ينتج عن تلك التدفقات الداخلة زيادة في صافي الأصول/ حقوق الملكية، بخلاف الزيادة التي تنتج من المساهمات من الملاك.

- المصروفات: هي الانخفاض في المنافع الاقتصادية أو الخدمات المتوقعة خلال فترة القوائم المالية، على شكل تدفقات خارجة، أو استهلاك للأصول، أو تكبد التزامات، تؤدي إلى انخفاض في صافي الأصول/حقوق الملكية، بخلاف تلك المتعلقة بالتوزيعات على الملاك.
- غير عملي: يكون تطبيق متطلب ما من متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1)غير عملى عندما تكون الجهة غير قادرة على تطبيقه بعد أن استنفدت جميع الجهود المعقولة لتطبيقه.
- بند ذو أهمية نسبية: يكون حذف البنود أو تحريفها ذا أهمية نسبية إذا كان من الممكن أن تؤثر هذه الحالات بشكل فردي أو جماعي على قرارات المستخدمين التي تمت بناءً على القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على طبيعة ومقدار حذف البنود أو تحريفها بعد تقديرها في ضوء الظروف المحيطة. ويمكن أن تكون طبيعة أو مقدار البند، أو كلاهما معاً، هو العامل المحدد في اعتبار البند ذا أهمية نسبية أو لا.
- الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية: تحتوي على معلومات بالإضافة إلى تلك المعلومات المعروضة في القوائم المالية. وتقدم هذه المعلومات شروحات وصفية أو تفصيلية للبنود المفصح عنها في القوائم المالية، ومعلومات حول البنود غير المؤهلة لإثباتها في صلب القوائم المالية.
- (13) يحدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1) مسؤولية إعداد واعتماد القوائم المالية في القطاع العام، كما يلى:
- مسؤولية إعداد واعتماد القوائم المالية في الجهات الفردية: الشخص المختص الذى يرأس الجهة كالوزير، والمحافظ، والمدير العام.
- مسؤولية إعداد واعتماد القوائم المالية الموحدة للدولة ككل: بشكل مشترك وزير المالية والمراقب المالى العام.

القسم الثاني: عرض القوائم المالية وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1):

نتناول في هذا القسم القوائم المالية للجهة التي وردت في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (1)، وهي تنقسم إلى:

- (1) قائمة المركز المالي.
- (2) قائمة الأداء المالي.
- (3) قائمة التغيرات في صافى الأصول/حقوق الملكية.

وسوف يتم تناول قائمة التدفقات النقدية في الوحدة التدريبية التالية الخاصة بمعيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (2) "قائمة التدفقات النقدية".

قائمة المركز المالي كما في 31 ديسمبر 2022

2021	2022	البيان
		ملحوظة: لا يوجد اختلاف في مسميات عناصر قائمة المركز المالي بين القطاع العام
		<u>معتودة.</u> ديو بعد معتوت في مستقيد على المتعلق المساهمين والقطاع الخاص إلا في الجزء المتعلق بحقوق المساهمين
		و <u>د سع ، عد علي عبر من بمعتمل بالموصول</u> الأصول
		الأصول المتداولة
		نعبون النقد (معادلات النقد هي استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة، تكون قابلة
××	××	للتحويل بسهولة إلى مبالغ معلومة من النقد، وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة. وبتم
		الاحتفاظ بها لغرض الوفاء بالالتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس للاستثمار أو لأغراض أخرى)
××	××	ذمم مدينة (المدينون)
××	××	مخزون
××	××	أصول متداولة أخرى (مثل: المصروفات المقدمة والإيرادات المستحقة)
xxx	×××	الأصول غير المتداولة (طويلة الأجل)
××	××	استثمارات طويلة الأجل في جهات زميلة
××	××	الأراضي والمباني
××	××	- البنية التحتية والآلات والمعدات
××	××	أصول مالية أخرى (مثل: السيارات، الأثاث والتجهيزات والمفروشات، أجهزة الحاسب الآلي)
××	××	الأصول غير الملموسة (مثل: الشهرة، وبراءات الاختراع)
×××	×××	مجموع الأصول
		الالتزامات
		الالتزامات المتداولة
××	××	ذمم دائنة (الدائنون والموردون)
××	××	قروض قصيرة الأجل (أقل من سنة)
××	××	الجزء المتداول من القروض طويلة الأجل
××	××	مخصصات قصيرة الأجل
××	××	منافع الموظفين
××	××	معاشات التقاعد
		الالتزامات غير المتداولة (طويلة الأجل)
××	××	قروض طويلة الأجل (أكثر من سنة)
××	××	منافع الموظفين
××	××	معاش التقاعد
××	××	التزامات متداولة أخرى (مثل: المصروفات المستحقة والإيرادات المقدمة)
×××	xxx	مجموع الالتزامات
		صافي الأصول (أو صافى حقوق الملكية) (المقابل لحقوق المساهمين في القطاع الخاص)
××	××	رأس المال المساهم به
××	××	الاحتياطات
××	××	الفائض (العجز) المتراكم (المقابل للأرباح المبقاه أو المحتجزة في القطاع الخاص)
×××	xxx	مجموع صافي الأصول/حقوق الملكية
×××	xxx	مجموع الالتزامات وصافي الأصول/حقوق الملكية

قائمة الأداء المالي للسنة المنتية في 31 ديسمبر 2022 (تصنيف المصروفات حسب وظيفتها)

2021	2022	البيان
		<u>ملحوظة:</u> تختلف اسم القائمة بين القطاع العام والقطاع الخاص، حيث يطلق علها في
		القطاع العام (قائمة الأداء المالي)، ويطلق علها في القطاع الخاص (قائمة الدخل الشامل)
		الإيرادات
××	××	الضرائب والرسوم والغرامات والجزاءات والإيرادات غير التبادلية الأخرى كالتبرعات
		تتميز معظم جهات القطاع العام (التي لا تهدف إلى الربح) بأن معاملتها تكون غير تبادلية، حيث
		تقوم بتقديم المنافع والخدمات دون الحصول على مقابل نقدي أو في صورة تبادل أصول وسلع.
××	××	الإيرادات من معاملات تبادلية
××	××	التحويلات من جهات حكومية أخرى
××	××	الإيرادات أخرى (مثل: الأرباح الرأسمالية، والفوائد المحصلة (الدائنة))
×××	×××	مجموع الإيرادات
		المصروفات (حسب وظيفتها)
××	××	مصروفات البرامج والأنشطة
××	××	مصروفات البيع والتوزيع (مثل: رواتب السائقين وعمولات البيع ومصاريف الاعلان)
××	××	المصروفات العمومية والإدارية (وتتضمن المصروفات بخلاف مصروفات البرامج والأنشطة والبيع
		والتوزيع مثل: مصروفات الكهرباء والمياه ورواتب ومنافع الموظفين ومصروفات الاستهلاك وخلافه)
××	××	تكاليف التمويل
××	××	المصروفات الأخرى (مثل: الخسائر الرأسمالية، والفوائد المدفوعة (المدينة))
×××	×××	مجموع المصروفات
×××	×××	فائض أو عجز الفترة (المقابل لصافي الدخل أو الخسارة في القطاع الخاص)

قائمة الأداء المالي للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2022 (تصنيف المصروفات حسب طبيعتها)

2021	2022	البيان
		الإيرادات
××	××	الضرائب والرسوم والغرامات والجزاءات والإيرادات غير التبادلية الأخرى كالتبرعات
××	××	الإيرادات من معاملات تبادلية
××	××	التحويلات من جهات حكومية أخرى
××	××	الإيرادات أخرى
×××	×××	مجموع الإيرادات
		المصروفات (حسب طبيعتها)
××	××	المواد (مثل: المواد الخام والمواد المستهلكة التي تم استخدامها)
××	××	الأجور (مثل: ورواتب ومنافع الموظفين، و رواتب السائقين)
××	××	المصروفات (مثل: عمولات البيع ومصاريف الاعلان والكهرباء والمياه ومصروفات الاستهلاك)
×××	×××	مجموع المصروفات
×××	xxx	فائض أوعجز الفترة (المقابل لصافي الدخل أو الخسارة في القطاع الخاص)

قائمة التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2022

إجمالي صافي	الفائض (العجز)	الاحتياطيات	رأس المال	البيان
الأصول/حقوق الملكية	المتراكم	اه حمیاطیات	المساهم به	البيان
				<u>ملحوظة:</u>
				تختلف اسم القائمة بين القطاع العام والقطاع
				الخاص، حيث يطلق علها في القطاع العام (التغيرات
				في صافي الأصول/حقوق الملكية)، ويطلق عليها في
				القطاع الخاص (قائمة التغيرات في حقوق الملكية)
×××	××	××	××	الرصيد في 31 ديسمبر 2021
				التغيرات في صافي الأصول/حقوق الملكية لعام 2022
××		××		الربح أو الخسارة من إعادة تقييم الأصول
(××)		(××)		فروقات الصرف في تحويل العملة الأجنبية
	××			فائض أو عجز الفترة
×××	××	××	××	الرصيد في 31 ديسمبر 2022

الوحدة التدريبية الخامسة معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (2) معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم "قائمة التدفقات النقدية"

القسم الأول: نبذة عن متطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (2):

• تاريخ نفاذ المعيار:

يمكن أن تبدأ الجهة تطبيق متطلبات هذا المعيار بالفترات السنوبة التي تبدأ في 1يوليو 2001 أو بعده.

• الهدف من المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى عرض معلومات حول التغيرات التاريخية في النقد ومعادلات النقد في منشأة القطاع العام من خلال بيان التدفقات النقدية (الداخلة والخارجة) التي تصنف وفقاً للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

جدير بالذكر، لا يدخل ضمن التدفقات النقدية (الداخلة والخارجة) أي معاملات غير نقدية (أي تلك العمليات التي تتم على الحساب أو بالأجل)، كذلك لا يدخل ضمن التدفقات النقدية التحركات التي تتم بين العناصر التي تمثل النقد ومعادلات النقد كتحويل النقدية من حساب الجهة الجاري بالبنك إلى وديعة بنكية قصيرة الأجل لأنه لا توجد حركة للنقدية داخلة أو خارجة.

• نطاق تطبيق المعيار:

يجب على الجهة التي تعد وتعرض القوائم المالية بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي، أن تعد قائمة التدفقات النقدية وفقاً لمتطلبات هذا المعيار.

• ملخص المعيار:

- (1) يوضح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (2) أنه يجب أن تتضمن قائمة التدفقات النقدية تحليلاً للتغيرات في النقد وما يعادله خلال الفترة، مصنفة حسب الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.
- (2) يوضح معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (2) أنه يمكن عرض قائمة التدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية إما باستخدام الطريقة المباشرة (وهي الطريقة المفضلة) أو باستخدام الطريقة غير المباشرة. ويفضل استخدام الطريقة المباشرة لأنها توفر معلومات قد تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تكون متاحة بموجب الطريقة غير المباشرة.
- (3) شجع معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (2) منشآت القطاع العام التي تقدم قائمة التدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة المباشرة على تقديم مطابقة بين فائض أو عجز الفترة من الأنشطة العادية (ناتج قائمة الأداء المالي) وبين صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية. ويجوز تقديم هذه المطابقة على أنها جزء من قائمة التدفقات النقدية، أو في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية. (ملحوظة: تتشابه هذه المطابقة تماماً مع الطريقة غير المباشرة في حساب صافى التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل والذي سيتم تناولها في النقطة أولاً في القسم الثالث بهذه الوحدة التدريبية).
- (4) حدد معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (2) أنه يجب أن يكون سعر الصرف المستخدم لترجمة التدفقات النقدية الناتجة عن المعاملات بالعملات الأجنبية، ساري المفعول بتاريخ إعداد قائمة التدفقات النقدية.

(5) يحدد في معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (2) المصطلحات التالية:

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:

يفيد قياس التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في التعرف على مدى قدرة الجهة على توليد تدفقات نقديه ذاتياً، وإمكانية استخدامها في النشاط، أو استخدامها في التوسع في شراء الأصول الثابتة، أو سداد توزيعات للملاك، أو سداد القروض. ويشير صافي التدفق النقدي السالب من الأنشطة التشغيلية إلى أن عمليات التشغيل مستخدمة (مستهلكة) للنقدية وليست منتجة لها، مما يدل على أن الجهة في حاجة إلى تدبير نقدية من الأنشطة الأخرى (الاستثمارية والتمويلية).

ويمكن تحديد أهم التدفقات النقدية الداخلة والخارجة الناتجة من الأنشطة التشغيلية، كما يلى:

التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية:

1- متحصلات من العملاء والمدينين من بيع البضائع أو تقديم الخدمات.

2- الفوائد المحصلة.

التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة التشغيلية:

- 1- المدفوعات للموردين والدائنين.
- 2- مدفوعات سداد مصروفات التشغيل (مثل: رواتب وأجور الموظفين، الكهرباء، المياه، الصيانة، المهاتف، البريد والتلكس).
 - 3- الفوائد المدفوعة.
 - 4- الضرائب المدفوعة.

التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:

تُستخدم التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية كمؤشر لاحتمالات النمو أو الانكماش المستقبلي للجهة، فصافي التدفق النقدي السالب من الأنشطة الاستثمارية يشير إلى احتمالات نمو مستقبلية واحتمالات زيادة في فائض الجهة، لأنه يعبر عن زيادة في الأصول الثابتة أي زيادة الطاقة الإنتاجية، وما تحمله من احتمالات الحصول على فوائد وأرباح في المستقبل، وعلى العكس فإن صافي التدفق النقدي الموجب من الأنشطة الاستثمارية يشير إلى أن الجهة تلجأ إلى تسييل وبيع أصولها الثابتة وما يحمله ذلك من احتمالات الانكماش وتخفيض الطاقة الإنتاجية، وهو ما يمثل احتمالات انخفاض فائض الجهة في المستقبل.

وبمكن تحديد أهم التدفقات النقدية الداخلية والخارجة الناتجة من الأنشطة الاستثمارية، كما يلي:

- التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة الاستثمارية:
- 1- متحصلات بيع أصول ثابتة كالأراضي والمباني والآلات والمعدات والسيارات.
 - 2- متحصلات أصل قروض تم منحها للغير في وقت سابق.
 - التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة الاستثمارية:
- 1- مدفوعات شراء أصول ثابتة كالأراضي والمباني والآلات والمعدات والسيارات.
 - 2- مدفوعات قروض ممنوحة للغير.

التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:

تُستخدم التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية كمؤشر لمدى توافر النقدية بالجهة، ومدى قيام الجهة بإجراء توزيعات للملاك.

وبمكن تحديد أهم التدفقات النقدية الداخلة والخارجة الناتجة من الأنشطة التمويلية، كما يلي:

التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التمويلية:

- 1- متحصلات من إصدار أسهم.
- 2- متحصلات من إصدار سندات.
- 3- متحصلات قروض من الغير (من البنوك مثلاً).

التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة التمويلية:

- 1- مدفوعات سداد توزيعات للملاك.
- 2- مدفوعات سداد واستهلاك السندات.
- 3- مدفوعات سداد أصل القروض من الغير.

وهكذا يمكن تلخيص أنشطة الجهة الرئيسية والبنود المتعلقة بها، كما يلي:

■ الأنشطة التشغيلية:

تتعلق التدفقات النقدية الخاصة بالأنشطة التشغيلية في الجهة بالبنود التالية:

- بنود قائمة الأداء المالي (الإيرادات والمصروفات).
- الأصول المتداولة فيما عدا النقد ومعادلات النقد.
 - الالتزامات المتداولة.

■ الأنشطة الاستثمارية:

تتعلق التدفقات النقدية الخاصة بالأنشطة الاستثمارية في الجهة بالأصول الثابتة (طويلة الأجل).

■ الأنشطة التمويلية:

تتعلق التدفقات النقدية الخاصة بالأنشطة التمويلية في الجهة بالبنود التالية:

- الالتزامات طويلة الأجل.
- صافي الأصول (أو صافي حقوق الملكية).

حالة عملية (1)

• المطلوب: تحديد أي من العمليات التالية تدخل ضمن إطار الأنشطة التشغيلية أم الاستثمارية أم التمويلية، أو لا تعبرعن أي عمليات تدفقات نقدية، وذلك بوضع علامة ($\sqrt{}$) في الخانة المناسبة:

	بطة	الأنش	بطة	الأنش	نطة	الأنة		
لا تعبر عن أي عملية	ويلية	التمو	مارية	الاستث	غيلية	التش		
تدفق نقدي	تدفق	تدفق	تدفق	تدفق	تدفق	تدفق	العمليــة	م
(عمليات غيرنقدية)	نقدي	نقدي	نقدي	نقدي	نقدي	نقدي		
	خارج	داخل	خارج	داخل	خارج	داخل		
		√					تم إصدارأسهم عادية بمبلغ 50000 ريال نقداً.	1
						V	تم تحصيل 11000 ريال من المدينين	2
	V						تم إعلان وسداد توزيعات للملاك بمبلغ 20000 ربال	3
	•						نقداً.	
				$\sqrt{}$			تم بيع أصول ثابتة بمبلغ 18000 رسال نقداً وكانت	4
				٧			10000 ريسان مفسور وقاست تكلفتها 15000 ريال.	•
لأنه لا توجد حركة للنقدية داخلة أو خارجة، حيث تم تحويل السندات إلي أسهم بنفس القيمة دون دفع أو تحصيل أي مبلغ نقداً							تم تحويل سندات طويلة الأجل بقيمة تبلغ 100000 ريال إلي أسهم عادية بنفس القيمة.	5
					V		تـم سـداد 14000 ريـال إلى الدائنين.	6
لأنه تم الشراء بالآجل، وبالتالي لا توجد أي حركة للنقدية							تم شراء آلة بالآجل بمبلغ 30000ريال.	7
				V			تم بيع سيارة نقداً بمبلغ 100000 ريال.	8

القسم الثاني: عرض قائمة التدفقات النقدية وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (2):

قائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2022

2021	2022	البيان
		التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
××	××	التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية
(××)	(××)	التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة التشغيلية
×××	×××	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (1)
		التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
××	××	التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة الاستثمارية
(××)	(××)	التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة الاستثمارية
×××	×××	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية (2)
		التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
××	××	التدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التمويلية
(××)	(××)	التدفقات النقدية الخارجة من الأنشطة التمويلية
×××	×××	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية (3)
×××	×××	صافي الزيادة أو الانخفاض في النقد ومعادلات النقد خلال العام (1 + 2 + 3)
×××	×××	(+) رصيد النقد ومعادلات النقد أول المدة
VVV	VVV	رصيد النقد ومعادلات النقد آخر المدة
xxx	×××	(يظهر في ضمن الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي)

القسم الثالث: طرق حساب صافى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام رقم (2):

يوجد طريقتان لحساب صافى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للجهة، وهما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة. وتفضل معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام استخدام الطريقة المباشرة لأنها تفصح عن كل مصدر من مصادر النقدية وكيفية إنفاقه في الأنشطة التشغيلية، حيث تعرض الأقسام والأنواع الرئيسية للمتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية. أما الطريقة غير المباشرة فتعتمد على إجراء تسوية وتعديل لفائض أو عجز الفترة الموجود في قائمة الأداء المالي للجهة للوصول إلى صافى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية التي حدثت خلال الفترة عن طريق استبعاد أثر العمليات غير النقدية (الآجلة) والعمليات من الأنشطة الأشطة التشغيلية.

وفى الواقع العملي، يلاحظ اتجاه معظم المنشآت إلى تفضيل استخدام الطريقة غير المباشرة عن الطريقة المباشرة، أو حتى عن استخدام الطريقتين معاً والتي تعطى كل منهما نفس النتائج، لأنها توضح العلاقة بين فائض أو عجز الفترة والتدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية بشكل أفضل من الطريقة المباشرة.

ويمكن توضيح الفرق بين الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة في حساب صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، كما يلي:

الطريقة غيرالمباشرة	الطريقة المباشرة	أوجه الاختلاف
يتم توضيح العلاقة بين البيانات المعدة على أساس الاستحقاق (فائض أو عجز الفترة) والبيانات المعدة على أساس نقدى (التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل).	يتم التقرير عن الأقسام الرئيسية للتدفقات النقدية من متحصلات نقدية ومدفوعات نقدية.	المعلومات التي يتم الإفصاح عنها
إبراز العلاقة بين فائض أو عجز الفترة والتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.	إبراز المصادر الأساسية للتدفقات النقدية الداخلة من الأنشطة التشغيلية، وكذلك أوجه استخدامها الأساسية.	الهدف
تحويل فائض أو عجز الفترة إلى تدفقات نقدية تشغيلية بالأخذ في الاعتبار المصروفات غير النقدية والمكاسب والخسائر المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية، وكذلك التغيرات في كل من الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة.	تحويل الأقسام الرئيسية من الإيرادات والمصروفات إلى تدفقات نقدية تشغيلية، وذلك بأخذ كل مصروف أو إيراد رئيسي على حدة، ومعالجته بالتغيرات في الأصول المتداولة أو الالتزامات المتداولة المرتبطة به.	معالجة البيانات

أولاً: الطريقة غير المباشرة في حساب صافى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:

يتم حساب بنود التدفقات النقدية التي تظهر ضمن الأنشطة التشغيلية في قائمة التدفقات النقدية المعدة وفقاً للطريقة غير المباشرة، باستخدام بيانات من قائمة الأداء المالي وما يرتبط بها من بيانات في قائمة المركز المالي، وفقاً للملخص التالي:

ملخص الطريقة غير المباشرة في حساب صافى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

(المطابقة بين فائض أو عجز الفترة من الأنشطة العادية وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية)

×	فائض أو عجز الفترة (من واقع قائمة الأداء المالي)
	* تسويات قائمة الأداء المالي:
×	(+) مصروف الاستهلاك
×	(+) خسائر بيع أصول ثابتة (خسائر رأسمالية)
(×)	(-) أرباح بيع أصول ثابتة (أرباح رأسمالية)
	* تسويات قائمة المركز المالي:
×	(+) النقص في الأصول المتداولة (ما عدا النقد ومعادلات النقد)
(×)	(-) الزيادة في الأصول المتداولة (ما عدا النقد ومعادلات النقد)
×	(+) الزيادة في الالتزامات المتداولة
(×)	(-) النقص في الالتزامات المتداولة
xxx	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

وفي ضوء تسويات قائمة المركز المالي، يجب مراعاة ما يلي:

قائمة المركز المالى

الالتزامات المتداولة

دائنون (موردون) أوراق دفع

المصروف المستحق الإيراد المقدم

علاقة الالتزامات المتداولة بالنقدية <mark>علاقة طردية</mark> فإذا زادت الالتزامات المتداولة زادت النقدية

والعكس صحيح.

الأصول المتداولة

مدينون (ذمم مدينة) أوراق قبض مخزون (بضاعة) المصروف المقدم الإيراد المستحق

علاقة الأصول المتداولة ب <mark>علاقة عكسية</mark> فإذا زادت الأصول المتداولة قلت النقدية والعكس صحيح.

حالة عملية (2)

فيما يلي بعض العمليات التي تمت بإحدى الجهات الحكومية عن عام 2022م:

- 1- فائض الفترة 195000ربال.
- 2- مصروف استهلاك الفترة 25000 ربال.
- 3- خسائر بيع آلات ومعدات 5000 ريال.
- 4- أرباح بيع أصول ثابتة (أثاث وسيارات) 10000 ربال.
 - 5- الزيادة في المدينون والمخزون 15000 ريال.
 - 6- الزيادة في الدائنون 8000 ريال.
 - 7- النقص في المصروفات المقدمة 7000 ريال.
 - 8- الزيادة في إيراد الفوائد المستحق 15000 ريال.
- <u>المطلوب</u>: حساب صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية عن عام 2022م باستخدام الطربقة غير المباشرة.

الحل

	195000	فائض الفترة
		* <u>تسويات قائمة الأداء المالي:</u>
	25000	(+) مصروف الاستهلاك
	5000	(+) خسائر بيع آلات ومعدات (خسائر رأسمالية)
	(10000)	(-) أرباح بيع أصول ثابتة (أثاث وسيارات) (أرباح رأسمالية)
		* <u>تسويات قائمة المركز المالي:</u>
زيادة في الأصول تطرح (العلاقة عكسية)	(15000)	(-) الزيادة في المدينون والمخزون (أصول متداولة)
زيادة في الالتزامات تجمع (العلاقة طردية)	8000	(+) الزيادة في الدائنون (التزامات متداولة)
نقص في الأصول تجمع (العلاقة عكسية)	7000	(+) النقص في المصروفات المقدمة (أصول متداولة)
زيادة في الأصول تطرح (العلاقة عكسية)	(15000)	(-) الزيادة في إيراد الفوائد المستحقة (أصول متداولة)
	200000	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

حالة عملية (3) فيما يلي قوائم المركز المالي لإحدى الجهات الحكومية في 12/31 أعوام 2021، 2022:

2022	2021	بیـان
		- أصول متداولة:
<u>105000</u>	<u>99000</u>	نقد ومعادلات النقد (لا يستخدم عند تحديد صافى التدفقات النقدية)
110000	85000	مدينون (ذمم مدينة)
171000	186000	مخزون
27000	32000	مصروفات مقدمة
413000	402000	إجمالي الأصول المتداولة
		- <u>الالتزامات المتداولة</u> :
15000	5000	مصروفات مستحقة
88000	92000	دائنون (ذمم دائنة)
103000	97000	إجمالي الالتزامات المتداولة

وكان عجز الفترة عن عام 2022 مبلغ 11000 ريال، وبلغ مجمع الاستهلاك لعام 2021 مبلغ 20000 ريال ولعام 2022 مبلغ 50000 ريال.

• المطلوب: حساب صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة غير المباشرة عن عام 2022.

الحل

		العدن
	(11000)	عجز الفترة
		- <u>تسويات قائمة الأداء المالي</u> :
	30000	(+) مصروف الاستهلاك (50000 مجمع استهلاك 2022 –
		20000 مجمع استهلاك 2021)
		- <u>تسويات قائمة المركز المالي:</u>
زيادة في الأصول تطرح (العلاقة عكسية)	(25000)	(-) الزيادة في المدينون (من 85000 أصبح 110000)
نقص في الأصول تجمع (العلاقة عكسية)	15000	(+) النقص في المخزون (من 186000 أصبح 171000)
نقص في الأصول تجمع (العلاقة عكسية)	5000	(+) النقص في المصروفات المقدمة (من 32000 أصبح 27000)
زيادة في الالتزامات تجمع (العلاقة طردية)	10000	(+) الزيادة في المصروفات المستحقة (من 5000 أصبح 15000)
نقص في الالتزامات تطرح (العلاقة طردية)	(4000)	(-) النقص في الدائنون (من 92000 أصبح 88000)
	20000	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

حالة عملية غير محلولة للمتدربين

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بشركة قطاع عام عن عام 2022م:

- 1- تستخدم الشركة الطريقة غير المباشرة في إعداد قائمة التدفقات النقدية.
 - 2- بلغ فائض الفترة عن العام مبلغ 120000ريال.
- 3- تضمنت إيرادات الشركة مبلغ 35000ريال أرباح رأسمالية ناتجة من بيع أصول ثابتة تمتلكها الشكة.

4- معلومات إضافية:

عام 2022م	عام 2021م	بيان
85000 ريال	90000ريال	أوراق القبض
110000 ريال	90000 ريال	المخزون
20000 ريال	47000 ريال	الإيرادات المستحقة
48000 ريال	30000 ريال	الدائنون
50000 ريال	75000 ريال	أوراق الدفع
80000 ريال	50000 ريال	مجمع استهلاك الأصول الثابتة

المطلوب: حساب صافى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية للشركة المذكورة عن عام 2022م.

مفتاح الحل:

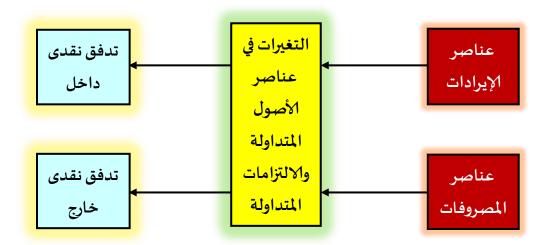
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية عن عام 2022م = 120000 ريال.

حل الحالة العملية غير محلولة للمتدربين

	120000	فائض الفترة
		- <u>تسويات قائمة الأداء المالي:</u>
	30000	(+) مصروف الاستهلاك (80000 مجمع استهلاك 2022 –
		50000 مجمع استهلاك 2021)
	(35000)	(-) أرباح رأسمالية من بيع أصول ثابتة
		- <u>تسويات قائمة المركز المالي (الميزانية)</u> :
نقص في الأصول تجمع (العلاقة عكسية)	5000	(+) النقص في أوراق القبض (من 90000 أصبح 85000)
زيادة في الأصول تطرح (العلاقة عكسية)	(20000)	(-) الزيادة في المخزون (من 90000 أصبح 110000)
نقص في الأصول تجمع (العلاقة عكسية)	27000	(+) النقص في الإيرادات المستحقة (من 47000 أصبح 20000)
زيادة في الالتزامات تجمع (العلاقة طردية)	18000	(+) الزيادة في الدائنون (من 30000 أصبح 48000)
نقص في الالتزامات تطرح (العلاقة طردية)	(25000)	(-) النقص في أوراق الدفع (من 75000 أصبح 50000)
	120000	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

ثانياً: الطربقة المباشرة في حساب صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:

تقوم هذه الطريقة على إمكانية تحويل عناصر الإيرادات إلى عناصر للتدفقات النقدية الداخلة، وكذلك تحويل عناصر المصروفات إلى عناصر للتدفقات النقدية الخارجة، وتتأثر عملية التحويل بالتغيرات التي تحدث في عناصر المصول المتداولة والالتزامات المتداولة خلال فترة التحويل، ويتضح ذلك من الشكل التالي:



وبلاحظ من الشكل السابق ما يلي:

- (1) التغير في أحد عناصر الأصول المتداولة أو الالتزامات المتداولة يعنى الفرق بين رصيد أول المدة ورصيد أخر المدة، وقد يأخذ التغير شكل الزبادة أو النقص.
- (2) الزيادة في الأصول المتداولة (باستثناء النقد ومعادلات النقد) تمثل <u>تدفق نقدى خارج</u>، في حين النقص في الأصول المتداولة يمثل <u>تدفق نقدى داخل</u>.
- (3) الزيادة في الالتزامات المتداولة تمثل تدفق نقدى داخل، في حين النقص في الالتزامات المتداولة يمثل تدفق نقدى خارج.

ويمكن عرض عمليات التحويل السابقة من خلال مجموعة من المعادلات والعلاقات الرياضية على النحو التالي:

	* المتحصلات النقدية (تدفق نقدى داخل):
	(علاقة الأصول المتداولة مع النقدية علاقة عكسية، علاقة الالتزامات المتداولة مع النقدية علاقة طردية)
××	1- المتحصلات من المدينين = صافى المبيعات + النقص في المدينين- الزيادة في المدينين
××	2- الفوائد المحصلة = إيراد الفوائد + النقص في إيراد الفوائد المستحق- الزيادة في إيراد الفوائد
	المستحق
××	إجمالي المتحصلات النقدية (1)
	* المدفوعات النقدية (تدفق نقدى خارج):
	(علاقة الأصول المتداولة مع النقدية <u>علاقة طردية</u> ، علاقة الالتزامات المتداولة مع النقدية <u>علاقة عكسية</u>)
××	1- مدفوعات للدائنين = تكلفة البضاعة المباعة + الزيادة في المخزون - النقص في المخزون + النقص
	في الدائنين - الزيادة في الدائنين
××	2- مصروفات التشعيل المدفوعة = (مصروفات التشغيل – الاستهلاك) + (الزيادة في مصروفات
	التشغيل المقدمــة – الــنقص في مصــروفات التشــغيل المقدمــة) + (الــنقص في مصــروفات التشــغيل
	المستحقة — الزيادة في مصروفات التشغيل المستحقة)
××	3- مصروف الضرائب المدفوع = مصروف الضرائب + (الزيادة في مصروف الضرائب المقدم –
	النقص في مصروف الضرائب المقدم) + (النقص في مصروف الضرائب المستحق – الزيادة في مصروف
	الضرائب المستحق)
××	4- مصروف الفوائد المدفوع = مصروف الفوائد + (الزيادة في مصروف الفوائد المقدم – النقص في
	مصروف الفوائــد المقــدم) + (الــنقص في مصــروف الفوائــد المسـتحق – الزيــادة في مصــروف الفوائــد
	المستحق)
××	إجمالي المدفوعات النقدية (2)
×××	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (1) – (2)

حالة عملية (4) فيما يلي بعض البيانات الخاصة بإحدى الجهات الحكومية عن عام 2022م (المبالغ بالربال السعودي):

13,600,000صافي المبيعات	2,800,000 المخزون في 2022/12/31
9,800,000 تكلفة البضاعة المباعة	400,000 النقص في المدينون
1,200,000 إيراد الفوائد	400,000 النقص في الدائنون
2,500,000 مصروفات التشغيل	200,000 الزيادة في إيراد الفوائد المستحق
800,000 مصروف الضرائب	400,000 النقص في مصروفات التشغيل المستحقة
700,000 مصروف الفوائد	300,000 الزيادة في مصروفات التشغيل المقدمة
200,000 مصروف الاستهلاك لعام 2022	200,000 الزيادة في مصروف الضرائب المستحق
4,000,000 المخزون في 1/1/2022	300,000 النقص في مصروف الفوائد المقدم

• المطلوب: حساب صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية عن عام 2022م باستخدام الطريقة المباشرة.

الحل

	* المتحصلات النقدية (تدفق نقدي داخل):
14.000.000	1- المتحصلات من المدينين = 13.600.000 صافى المبيعات + 400.000 النقص في المدينين
1.000.000	2- الفوائد المحصلة = 1.200.000 إيراد الفوائد - 200.000 الزيادة في إيراد الفوائد المستحق
15.000.000	إجمالي المتحصلات النقدية (1)
	* <u>المدفوعات النقدية (تدفق نقدى خارج)</u> :
9.000.000	1- مدفوعات للدائنين = 9.800.000 تكلفة البضاعة المباعة - 1.200.000 النقص في المخزون
	+ 400.000 النقص في الدائنين
3.000.000	2- مصروفات التشفيل المدفوعة = (2.500.000 مصروفات التشغيل – 200.000 الاستهلاك)
	+ 300.000 الزيادة في مصروفات التشغيل المقدمة + 400.000 النقص في مصروفات التشغيل
	المستحقة
600.000	3- مصروف الضرائب المدفوع = 800.000 مصروف الضرائب - 200.000 الزيادة في مصروف
	الضرائب المستحق
400.000	4- مصروف الفو ائد المدفوع = 700.000 مصروف الفوائد - 300.000 النقص في مصروف
	الفوائد المقدم
13.000.000	إجمالي المدفوعات النقدية (2)
2.000.000	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (1) – (2)

القسم الرابع: آلية إعداد قائمة التدفقات النقدية وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة الدولى في القطاع العام رقم (2):

أولاً: حساب صافى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:

يتم حساب صافى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفقاً للطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة، وذلك كما تم تناوله في القسم الثالث السابق.

ثانياً: حساب صافى التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:

×××	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
(×)	- مدفوعات لقروض ممنوحة للغير
(×)	- مدفوعات لشراء أصول ثابتة
	- <u>التدفقات النقدية الخارجة</u> :
×	- متحصلات من قروض ممنوحة للغير
×	- متحصلات من بيع أصول ثابتة
	- <u>التدفقات النقدية الداخلة</u> :

ثالثاً: حساب صافى التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:

	- التدفقات النقدية الداخلة:
×	- متحصلات من إصدار أسهم عادية
×	- متحصلات من إصدار سندات
×	- متحصلات قروض من الغير
	- التدفقات النقدية الخارجة:
(×)	- مدفوعات سداد توزيعات للملاك
(×)	- مدفوعات سداد واستهلاك السندات
(×)	- مدفوعات سداد أصل القروض من الغير
×××	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية

حالة عملية (5) فيما يلي قو ائم المركز المالي المقارنة لشركة القادسية الحكومية في 12/31 لأعوام 2021، 2022: (المبالغ بالربال السعودي)

2022/12/31	2021/12/31	بيــان
		- <u>الأصول</u> :
58000	22000	نقد ومعادلات النقد
85000	76000	المدينون
180000	189000	المخزون
80000	100000	أراضي
260000	200000	آلات ومعدات
(66000)	(42000)	مجمع الاستهلاك
597000	545000	إجمالي الأصول
		- الالتزامات وصافي حقوق الملكية:
34000	47000	الدائنون
150000	200000	سندات طويلة الأجل
194000	164000	أسهم عادية (قيمة اسمية 1ريال)
219000	134000	الفائض المتراكم
597000	545000	إجمالي الالتزامات وصافي حقوق الملكية

معلومات إضافية:

1- فائض الفترة عام 2022 بلغ 125000ريال.

2- توزيعات للملاك 40000 ريال.

المطلوب: إعداد قائمة التدفقات النقدية عن عام 2022م لشركة القادسية الحكومية وفقاً للطريقة غير
 المباشرة، مع التعليق على النتائج.

الحل

ملحوظة هامة:

طالما تو افربالحالة العملية أصول ثابتة (أراضي وآلات ومعدات) لذا يتم حساب <mark>صافي التدفقات النقدية من</mark> ا<u>لأنشطة الاستثمارية</u>، وكذلك طالما تو افر بالتمرين سندات وأسهم وتوزيعات للملاك فيتم حساب <mark>صافي</mark> التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

شركة القادسية الحكومية قائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2022

	أولاً: صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (الطريقة غير المباشرة):
125000	فائض الفترة
	* <mark>تسويات قائمة الأداء المالي</mark> :
24000	(+) مصروف الاستهلاك عن عام 2022 (66000 مجمع استهلاك عام 2022 – 42000 مجمع استهلاك عام 2021)
	* <u>تسويات قائمة المركز المالي:</u>
(9000)	(-) الزيادة في المدينون 76000 → 85000 تطرح الزيادة في الأصول المتداولة
9000	(+) النقص في المخزون 189000 →180000 يجمع النقص في الأصول المتداولة
(13000)	(-) النقص في الدائنون 47000 → 34000 يطرح النقص في الالتزامات المتداولة
136000	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (1)
	ثانياً: صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:
20000	* متحصلات من بيع أصول ثابتة (أراضي) (100000 عام 2021—80000 عام 2022) (تدفق نقدى داخل)
(60000)	* مدفوعات لشراء أصول ثابتة (آلات) (200000 عام 2021 – 260000 عام 2022) (تدفق نقدي خارج)
	<mark>ملحوظة:</mark>
	عند انخفاض قيمة الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي من سنة لأخري يعني أنه تم بيع أصول ثابتة،
	أما عند زيادة قيمة الأصول الثابتة فيعني أنه تم شراء أصول ثابتة.
(40000)	صافى التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية (2)
	ثالثاً: صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:
(40000)	* توزيعات للملاك (تدفق نقدى خارج)
(50000)	* مدفوعات سداد سندات طويلة الأجل (200000 عام 2021 أصبحت 150000 عام 2022) (تدفق نقدى خارج)
30000	* متحصلات من إصدار أسهم عادية (164000 عام 2021 أصبحت 194000 عام 2022) (تدفق نقدى داخل)
(60000)	صافى التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية (3)
36000	صافى الزيادة في النقد ومعادلات النقد خلال العام 2022 (136000 (1) – 40000 (2) – 60000 (3))
22000	(+) رصيد النقد ومعادلات النقد في 2/2/2/1/1 (وهو يمثل أخر عام 2021 في قائمة المركز المالي)
58000	رصيد النقد ومعادلات النقد أخر العام في 2022/12/31

(يتطابق مع رصيد النقدية في قائمة المركز المالي مما يؤكد صحة الحل)

• <u>التعليق على النتائج:</u>

- (1) جاء صافى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية موجباً بمبلغ 136000ريال، ويفسر ذلك بأن التدفقات النقدية الداخلة والتي بلغت 24000ريال (والممثلة في النقص في المخزون بمبلغ 9000ريال، والنقص في الدائنون بمبلغ 13000ريال) أكبر من التدفقات النقدية الخارجة والتي بلغت 9000ريال (والممثلة في الزيادة في المدينون بمبلغ 9000ريال).
- (2) ترتب على الأنشطة الاستثمارية تدفق نقدي خارج قيمته 40000ريال نتيجة لقيام الشركة بشراء آلات بمبلغ آلات بمبلغ 60000ريال، وكان أكبر من التدفق النقدي الداخل الناتج من بيع الأراضي بمبلغ 20000ريال، كذلك يشير الرقم السالب لصافى التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية إلى متانة وقوة المركز المالي للشركة.
- (3) قامت الشركة خلال العام 2022 بعدة أنشطة تمويلية نتج عنها صافى تدفقات نقدية من الأنشطة التمويلية (بالسالب) بمبلغ 60000ربال، حيث تمثلت هذه الأنشطة في الآتي:
 - سددت الشركة للملاك توزيعات بلغت 40000ريال مثلت تدفقاً نقدياً خارجاً.
 - دفعت الشركة جزء من سنداتها طوبلة الأجل بلغت 50000ربال مثلت تدفقاً نقدياً خارجاً.
 - حصلت الشركة على مبلغ 30000ربال نتيجة إصدارها لأسهم عادية مثلت تدفقاً نقدياً داخلاً.
- (4) ترتب على جميع أنشطة الشركة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية صافى زيادة في النقد ومعادلات النقد خلال العام 2022 قدره 36000ريال، الأمر الذى ترتب عليه زيادة رصيد النقد ومعادلات النقد من 2000ريال في أول عام 2022 إلى 58000ريال في أخر عام 2022.

