القرار رقم (13) لسنة 2025

بشأن اعتماد دليل السياسات المحاسبية لحكومة عجمان

ممثل الحاكم للشؤون الإدارية والمالية

- بعد الاطلاع على القانون المالي لحكومة عجمان الصادر بالمرسوم الأميري رقم (11) لسنة 2011 ولائحته التنفيذية.
- وعلى المرسوم الأميري رقم (15) لسنة 2012 بشأن دائرة المالية في عجمان وتعديلاته،
- وعلى المرسوم الأميري رقم (5) لسنة 2017 بشأن جهاز الرقابة المالية،
- وعلى القرار الأميري رقم (1) لسنة 2019 بشأن الصلاحيات المالية في حكومة عجمان،
- وعلى قرار ممثل الحاكم للشؤون الإدارية والمالية رقم (129) لسنة 2011م بشأن اعتماد الدليل المحاسبي لحكومة عجمان وتعديلاته.

وبناء على ما عرضه علينا مدير عام دائرة المالية وموافقتنا عليه، قررنا الآتي:

المادة (1)

الاعتماد

يعتمد دليل السياسات المحاسبية لحكومة عجمان المرفق بهذا القرار.

المادة (2)

مسؤولية الدائرة الحكومية

يجب على الدائرة الحكومية الالتزام بتطبيق ما ورد بالدليل المرفق من سياسات محاسبية في قيد وتسجيل كافة المعاملات المالية والمحاسبية وإصدار حساباتها الختامية عن السنة المالية 2025 وعلى السنوات المالية اللاحقة.

المادة (3)

مسؤولية دائرة المالية

أ. تتولى دائرة المالية تعميم الدليل المرفق بهذا القرار على كافة الدوائر الحكومية المعنية بتطبيقه، وإجراء التحديثات اللازمة عليه كلما اقتضى الأمر ذلك،

ب. مع مراعاة التشريعات المعمول بها في الإمارة، تقع على دائرة المالية مسؤولية متابعة تنفيذ الدليل ومهام تفسير الأحكام الواردة فيه وتوضيح أي لبس أو غموض فيه والرد على أي استفسارات ترد بشأنه.

ج. يجوز للدائرة الحكومية أن تتقدم بمقترحات لتحديث أو تعديل الدليل المرفق وفقاً للآلية التي تقررها دائرة المالية في هذا الشأن.

المادة (4)

إلغاء

يلغى القرار رقم (129) لسنة 2011 بشأن اعتماد الدليل المحاسبي لحكومة عجمان. ويلغى أي نص أو حكم ورد في أي قرار صدر سابقاً يتعارض أو يخالف أحكام هذا القرار.

المادة (5)

السريان

يعمل بهذا القرار اعتباراً من الأول من يونيو من عام 2025.

صدر بتاريخ: 29/مايو/2025

أحمد بن حميد النعيمي

ممثل الحاكم للشؤون الإدارية والمالية

دليل السياسات المحاسبية

لحكومة عجمان

جدول محتويات الدليل

الباب	رقم الصفحة
الباب الأول: الأصول الملموسة وغير الملموسة	5
الباب الثاني: المخزون	131
الباب الثالث: الأدوات المالية	145
الباب الرابع: الالتزامات ومنافع الموظفين	186
الباب الخامس: الإيرادات	213
الباب السادس: مبادئ محاسبية عامة وأسس إعداد البيانات المالية	242
الباب السابع: الاستثمارات وإعداد البيانات المالية الموحدة	346

متابعة تحديث الدليل

النسخة	تاريخ الإصدار	الإعداد من قبل	الملاحظات
الأولى	مايو 2025	دائرة المالية	إصدار النسخة الأولى
الثانية			

كيفية قراءة الدليل

يقدم هذا الدليل السياسات المحاسبية التي تطبق على الجهات الحكومية المدرجة ضمن الموازنة العامة لحكومة عجمان. حيث يشمل على:

- تعريف للمفردات والكلمات الفنية التي تم التطرق إليها.
- نبذة عامة عن أهم المعاملات التي تغطيها السياسة وتوضيح للاستثناءات التي لا تغطيها السياسة.
- سياسات محاسبة الاستحقاق المعتمدة في حكومة عجمان والتي تم تطويرها بناءً على المعايير الدولية للقطاع العام.
- أمثلة توضيحية لأهم المسائل التي تشملها السياسة، لتسهيل التطبيق العملي.

دليل السياسات المحاسبية

الباب الأول - الأصول الملموسة وغير الملموسة

جدول محتويات الباب

نبذة عامة حول الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة للجهات الحكومية	7
التعريفات	8
السياسة 1 - الممتلكات والآلات والمعدات	15
السياسة 2 - الأصول غير الملموسة	28
السياسة 3 - العقارات الاستثمارية	43
السياسة 4 – عقود الإيجار	54
السياسة 5 - ترتيبات امتياز تقديم الخدمات: المانح	75
السياسة 6 - الزراعة	90
السياسة 7 - انخفاض قيمة الأصول مولدة للنقد	99
السياسة 8 - انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد	114
السياسة 9 - تكاليف الاقتراض	126

نبذة عامة حول الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة للجهات الحكومية

يشمل هذا الباب السياسات المحاسبية المتعلقة بالاعتراف والقياس الأولي واللاحق ومتطلبات العرض والإفصاح الخاصة بالأصول الملموسة والأصول غير الملموسة للجهات الحكومية.

تمكن هذه السياسة من:

1. التعرف إلى الشروط الأساسية لتحليل المعاملات والترتيبات التعاقدية وتحديد طبيعتها؛
2. تصنيف الأصول الملموسة وغير الملموسة بالجهات الحكومية حسب طبيعة المعاملة وليس شكلها؛
3. عرض الشروط الأساسية لرسملة التكاليف المتعلقة بالاستحواذ على الأصول الملموسة وغير الملموسة التي يتوجب على الجهات الحكومية عرضها ضمن بيان المركز المالي؛
4. التطرق إلى أسس قياس هذه الأصول، حسب طبيعة المعاملة؛
5. طرق القياس اللاحق والعوامل المؤثرة ذات الصلة، ويشمل ذلك طرق الاستهلاك والإطفاء وتقدير العمر الإنتاجي والانخفاض في القيمة؛
6. متطلبات العرض والإفصاح المتعلقة بهذه الأصول.

التعريفات

المصطلح	التعريف
إجمالي الاستثمار في الإيجار	وهو مجموع: 1. الحد الأدنى من دفعات الإيجار المتوقع استلامها من المؤجر بموجب عقد إيجار تمويلي؛ 2. وأي قيمة متبقية غير مضمونة من الأصل، مستحقة للمؤجر.
الاستهلاك / الإطفاء	وهو التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك / الإطفاء للأصل على مدى عمره الإنتاجي. يستعمل في حالة الأصول غير الملموسة مصطلح "الإطفاء" بشكل عام بدلاً عن "الاستهلاك" وكلا المصطلحين يحملان نفس المعنى.
الأصل البيولوجي	هو حيوان أو نبات حي (عدا النباتات المثمرة).
النبات المثمر	النبات المثمر هو نبات حي يستخدم في: 1. إنتاج أو توريد منتج زراعي؛ 2. يُتوقع أن يتحمل المنتج أكثر من فترة واحدة؛ 3. لديه احتمال بعيد أن يتم بيعه على أنه منتج زراعي، باستثناء مبيعات الخردة العرضية.
التحول البيولوجي	ويشمل عمليات النمو والانحلال والإنتاج والتكاثر التي تتسبب في تغيرات نوعية أو كمية في أصل بيولوجي.
الحصاد	هو فصل المحصول عن الأصل البيولوجي أو توقف العمليات الحيوية لأصل بيولوجي.
النشاط الزراعي	هو إدارة التحول البيولوجي والمحصول الزراعي للأصول البيولوجية للأغراض التالية: 1. البيع؛ 2. التوزيع بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي؛ أو التحويل إلى محصول زراعي أو إلى أصول بيولوجية إضافية بغرض بيعها أو توزيعها بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي.
المحصول الزراعي	هو المنتج المحصود من الأصول البيولوجية.

المصطلح	التعريف
أصل امتياز تقديم الخدمات	هو الأصل المستخدم لتقديم الخدمات العامة في ترتيب امتياز تقديم الخدمات الذي: 1. يقدمه المشغل على أن: ◦ ✓ يتم إنشاؤه أو تطويره أو شراؤه من طرف ثالث؛ أو ◦ ✓ يكون أصل قائم لدى المشغل. 2. تقدمه الجهة الحكومية (المانح) على أن: ◦ ✓ يكون أصل قائم لدى الجهة الحكومية أو ◦ ✓ تحسيناً لأصل موجود لدى الجهة الحكومية.
الأصل غير الملموس	هو أصل قابل للتحديد وغير نقدي ليس له جوهر مادي.
حق الانتفاع	هو حق عيني باستعمال أصل يملكه غير (طرف ثالث) ويمكن الجهة الحكومية من استغلاله.
الأصول غير مولدة للنقد	هي تلك الأصول التي يتم الاحتفاظ بها لغير أهداف تجارية.
أصول مولدة للنقد	هي الأصول المحتفظ بها لتوليد عائد تجاري.
انخفاض القيمة	تمثل الخسارة في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة للأصل، بما يزيد عن الاعتراف بالاستهلاك (الإطفاء) ولذلك فإن انخفاض قيمة أصل يعكس انخفاضاً في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة الموجودة للأصل.
إيجار العرضي أو الطارئ	وهو نسبة من دفعات الإيجار ذات قيمة غير ثابتة ولكنها تعتمد على عوامل أخرى مستقبلية باستثناء مرور الوقت (مثل نسبة المبيعات ومقدار الاستعمال ومؤشرات الأسعار وسعر الفائدة في السوق).
الإيراد المالي غير المتحقق	هو الفرق بين: 1. إجمالي الاستثمارات في عقد الإيجار؛ 2. صافي الاستثمار في عقد الإيجار.
البحث	هو دراسة مبتكرة ومخططة يتم القيام بها بهدف اكتساب وفهم معرفة علمية أو فنية جديدة.

المصطلح	التعريف
بدء مدة عقد الإيجار	هو التاريخ الذي يحق فيه للمستأجر ممارسة حقه باستخدام الأصل المؤجر وهو التاريخ الذي يتم فيه:
الترتيب الملزم	1. تصنيف عقد الإيجار إما كعقد إيجار تشغيلي أو كعقد إيجار تمويلي؛ 2. الاعتراف الأولي بعقد الإيجار (أي الاعتراف بالأصول أو الالتزامات أو الإيرادات أو المصاريف الناتجة عن الإيجار، حسب ما يكون مناسباً). وتتمثل في العقود والترتيبات الأخرى التي تمنح حقوقاً والتزامات مماثلة لأطرافها كما لو كانت على شكل عقد.
ترتيبات امتياز الخدمة	هو ترتيب ملزم بين الجهة الحكومية (المانح) والمشغل: 1. يستخدم فيه المشغل أصل امتياز تقديم الخدمات لتقديم خدمات عامة بالنيابة عن المانح لفترة زمنية محددة؛ 2. يتم فيه تعويض المشغل عن خدماته خلال فترة ترتيب امتياز تقديم الخدمات.
التطوير	هو تطبيق نتائج البحث التي تم التوصل إليها أو المعرفة المكتسبة لخطة أو نموذج لغاية إنتاج مواد أو أدوات أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل جوهري، قبل البدء في الإنتاج أو الاستخدام التجاري.
تكاليف الاستبعاد	هي التكاليف الإضافية المتعلقة مباشرة باستبعاد أصل معين، باستثناء تكاليف التمويل ومصاريف ضريبة الدخل (حينما ينطبق).
تكاليف البيع	هي التكاليف المتزايدة المنسوبة إلى التصرف في الأصل، باستثناء تكاليف التمويل وضرائب الدخل (حينما ينطبق). وقد يحدث التصرف من خلال البيع أو من خلال التوزيع بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي.
التكلفة	المبلغ النقدي أو النقد المعادل المدفوع أو القيمة العادلة لأي مقابل آخر تم تحويله لاكتساب أصل معين في وقت الاستحواذ أو إنشاؤه.
الحد الأدنى لدفعات الإيجار	هي الدفعات التي يُطلب أو يمكن أن يُطلب من المستأجر دفعها خلال فترة عقد الإيجار باستثناء الإيجار العرضي أو الطارئ وتكاليف الخدمات والضرائب الواجب دفعها والتي تسدد للمؤجر إضافة إلى: 1. بالنسبة للمستأجر، أية مبالغ يضمنها المستأجر أو طرف له علاقة بالمستأجر، أو

المصطلح	التعريف
	2. بالنسبة للمؤجر، أي قيمة متبقية مضمونة من قبل أي من: ◦ ✓ المستأجر؛ ◦ ✓ طرفاً له علاقة بالمستأجر؛ أو
	• ✓ طرف ثالث مستقل ليست له علاقة بالمؤجر قادر مالياً على الوفاء بالالتزامات بموجب الضمان. إذا كان للمستأجر حق اختيار شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل كثيراً من القيمة العادلة في التاريخ الذي يكون فيه الخيار قابلاً للممارسة، ليكون عند بداية عقد الإيجار قابلاً للممارسة بشكل منطقي وأكيد، سيتكون الحد الأدنى لدفعات الإيجار من الحد الأدنى من الدفعات المستحقة الدفع خلال مدة عقد الإيجار والدفعات المطلوبة لممارسة خيار الشراء المذكور والدفعات اللازمة لممارسته.
خسارة انخفاض قيمة أصل غير مولد للنقد	وهو المبلغ الذي تتعدى بموجبه قيمة الأصل الدفترية مبلغ الخدمة القابل للاسترداد الخاص به.
خسارة انخفاض قيمة أصل مولد للنقد	وهو المبلغ الذي تتعدى بموجبه قيمة الأصل الدفترية المبلغ القابل للاسترداد الخاص به.
السوق النشط	هو سوق تتوفر فيه جميع الشروط التالية: 1. تكون البنود المتداولة ضمن السوق متجانسة؛ 2. يمكن إيجاد البائعين والمشترين بأي وقت؛ و 3. تكون الأسعار في متناول الجمهور.
صافي الاستثمار في عقد الإيجار	هو إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار مطروحاً منه سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار.
العقارات الاستثمارية	هي الممتلكات (أرض/ مبنى أو جزء من مبنى أو كليهما) المحتفظ بها من قبل الجهة الحكومية لتحقيق مكاسب من الإيجارات أو من زيادة القيمة الرأسمالية أو كليهما، باستثناء المحتفظ بها للاستخدام في الإنتاج أو تزويد السلع أو الخدمات، أو لأغراض إدارية أو للبيع ضمن سياق العمليات الطبيعي.
عقد الإيجار	هو اتفاقية ينقل المؤجر بموجبها للمستأجر الحق باستخدام أصل معين لفترة زمنية معينة مقابل دفعة واحدة أو مجموعة متعاقبة من الدفعات.

المصطلح	التعريف
	كما يتم التعامل مع أي عقد يتم تغيير بنوده على أنه عقد إيجار جديد، باستثناء تجديد العقود بصفة تلقائية.
عقد الإيجار التشغيلي	هو أي عقد إيجار لم يتم تصنيفه على أنه عقد إيجار تمويلي أي أنه لن ينقل جوهرياً كافة المخاطر والعوائد المرتبطة بملكية أصل معين ولا ينتج عنه نقل الملكية القانونية للأصل عند نهاية مدة العقد.
عقد الإيجار التمويلي	وهو العقد الذي ينقل جوهرياً كافة المخاطر والعوائد المرتبطة بملكية أصل معين وقد ينتج عنه نقل الملكية القانونية للأصل عند نهاية مدة العقد.
عقد الإيجار غير القابل للإلغاء	هو العقد الذي يمكن إلغاؤه فقط في الحالات التالية: 1. لدى وقوع حالات طارئة مستبعدة؛ 2. بإذن من المؤجر؛ 3. إذا وقع المستأجر عقد جديد لاستئجار أصل مماثل أو معادل مع المستأجر نفسه أو 4. عندما يدفع المستأجر مبلغاً إضافياً عند بداية عقد الإيجار ويكون المستأجر متأكد بشكل كبير من تجديد العقد.
تكاليف أولية مباشرة	وهي التكاليف التي تتعلق مباشرة بترتيب ومفاوضة عقد الإيجار من قبل الجهة الحكومية، وقد تتضمن مبالغ مثل العمولات والرسوم القانونية.
القيمة المتبقية المضمونة	وهي الجزء من القيمة المتبقية التي تكون مضمونة من قبل: 1. المستأجر أو طرف ذات علاقة بالمستأجر (ويكون مبلغ الضمان هو أعلى مبلغ يمكن أن يصبح مستحق الدفع في جميع الأحوال)؛ أو 2. المؤجر أو طرف ثالث ليس له علاقة بالمؤجر ويكون قادراً مادياً على الوفاء بالالتزامات المترتبة بموجب الضمان.
العمر الإنتاجي	هي الفترة التي يتوقع خلالها استخدام الأصل من قبل الجهة الحكومية.
فئة من الممتلكات والآلات والمعدات	مجموعة الأصول ذات الطبيعة أو الوظيفة المماثلة في عمليات الجهة الحكومية والتي تظهر ضمن فئة موحدة لغرض الإفصاح في البيانات المالية.
القيمة الدفترية	هي تكلفة الأصل بعد خصم أي إهلاك متراكم وأية خسائر انخفاض في قيمته.

المصطلح	التعريف
القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع	هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل ما في معاملة على أساس تجاري بين أطراف مطلعة وراغبة مطروحاً منه تكاليف الاستبعاد.
القيمة المتبقية غير المضمونة	هي ذلك الجزء من القيمة المتبقية من الأصل المؤجر والذي يكون تحقيقه من قبل المؤجر غير مؤكد أو مضمون فقط من قبل طرف واحد له علاقة بالمؤجر.
القيمة المتبقية للأصل	هو المبلغ الذي من المتوقع أن تحصل عليه الجهة الحكومية عند التصرف / بيع الأصل، بعد خصم التكاليف المقدرة للتصرف، في نهاية عمره الإنتاجي.
القيمة قيد الاستخدام لأصل غير مولد للنقد	هي القيمة الحالية للخدمات المحتملة المتبقية لأصل ما.
القيمة قيد الاستخدام لأصل مولد للنقد	هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع الحصول عليها من الاستخدام المستمر لأصل ومن استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي.
المانح	هي الجهة الحكومية التي تمنح الحق باستخدام أصل امتياز تقديم الخدمات إلى المشغل.
المبلغ القابل للاسترداد	تتمثل في القيمة الأعلى للأصل المولد للنقد من: 1. القيمة العادلة مطروح منها تكاليف البيع؛ أو 2. قيمة استخدامه (القيمة المتحصلة من استخدام الأصل).
المبلغ القابل للاستهلاك	هو تكلفة الأصل ناقص قيمة الأصل عند انتهاء عمره الإنتاجي (القيمة المتبقية).
مدة عقد الإيجار	وهي الفترة غير القابلة للإلغاء والتي تعاقد فيها المستأجر على استئجار الأصل بالإضافة إلى أي خيار بوجود فترات إضافية يمكن للمستأجر أن يستمر فيها باستئجار الأصل بدفعات إضافية أو بدون دفعات إضافية وهو ما يكون من المؤكد، منطقياً، بأن المستأجر سيمارس خياره عند بداية عقد الإيجار.
المشغل	هو المؤسسة الخاصة أو الطرف الثالث الذي يستخدم أصل امتياز تقديم الخدمات لتقديم خدمات عامة خاضعة لسيطرة الجهة الحكومية (المانح).

المصطلح	التعريف
معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار	هو معدل الخصم الذي يجعل المجموعتان التاليتان متساويتان: 1. مجموع القيمة الحالية عند بداية عقد الإيجار لكل من: ◦ ✓ الحد الأدنى من دفعات الإيجار؛ ◦ ✓ القيمة المتبقية غير المضمونة. 2. مجموع ما يلي عند بداية عقد الإيجار: ◦ ✓ القيمة العادلة للأصل المؤجر؛
	• ✓ أية تكاليف أولية مباشرة خاصة بالمؤجر.
معدل سعر فائدة الاقتراض المتزايدة	يتمثل معدل سعر فائدة الاقتراض المتزايدة في: 1. سعر الفائدة الذي قد يكون المستأجر ملزماً بدفعه على أساس عقد إيجار مماثل؛ أو 2. إن لم يكن بالإمكان تحديد ذلك، هو السعر الذي سيتحمله المستأجر لاقتراض الأموال اللازمة لشراء الأصل عند بداية عقد الإيجار لفترة مماثلة وبضمانات مشابهة.
الممتلكات التي يشغلها المالك	هي الممتلكات المحتفظ بها، من قبل الجهة الحكومية بكونها المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي، لكي تستخدم في إنتاج أو توريد السلع، تقديم الخدمات أو لأغراض إدارية.
الممتلكات والآلات والمعدات	هي الأصول الملموسة التي تحتفظ بها الجهة الحكومية لاستخدامها في إنتاج أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لأغراض إدارية والتي يتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة مالية واحدة.
الوحدة المولدة للنقد	هي أصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد محتفظ بها بهدف رئيسي وهو تحقيق عائد تجاري ينتج تدفقات نقدية واردة من الاستخدام المستمر ومستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من الأصول أو مجموعة الأصول الأخرى.
الأصل المؤهل	هو الأصل الذي يستغرق إنشاؤه أو إعداده ليصبح جاهزاً لاستعماله المقصود أو للبيع فترة زمنية طويلة.
القروض والمبالغ المستحقة	هي الالتزامات المالية، باستثناء الذمم الدائنة التجارية المستحقة على المدى القصير والتي تعتبر تحت شروط ائتمان عادية.

المصطلح	التعريف
تكاليف الاقتراض	هي الفائدة والمصاريف المتعلقة باقتراض الأموال التي تتحملها الجهة الحكومية خلال فترة الاقتراض.
المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة	يرتبط تعريف المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة بالتدفقات النقدية الصافية التي تنتج عن استخدام الأصول لتحقيق أهداف الجهة الحكومية. وتنقسم إلى: 1. أصول ينشأ عن استخدامها تدفقات نقدية صافية بطريقة غير مباشرة وتوصف بأن لديها "إمكانية خدمة"؛ 2. أصول ينشأ عن استخدامها تدفقات نقدية صافية مباشرة وتوصف بأن لديها "منافع اقتصادية مستقبلية".

السياسة 1 - الممتلكات والآلات والمعدات

جدول محتويات سياسة الممتلكات والآلات والمعدات

1. هدف السياسة 17

2. النطاق 17

3. الاعتراف 18

4. القياس عند الاعتراف الأولي 19

5. القياس اللاحق 20

5.1. الاستهلاك 21

5.1.1. تحديد العمر الإنتاجي للأصل 21

5.1.2. المبلغ القابل للاستهلاك 21

5.1.3. طريقة الاستهلاك 21

6. التجزئة 22

7. التكلفة اللاحقة واستبدال أجزاء من الأصول 22

8. الأصول المبنية/ المطورة ذاتياً 23

9. تبادل الأصول 24

10. الأصول التراثية 25

11. برامج الكمبيوتر التي تعامل كجزء لا يتجزأ من أصل الممتلكات والآلات والمعدات 25

12. إلغاء الاعتراف 26

13. الإفصاحات 26

1. هدف السياسة

تهدف هذه السياسة إلى فهم وشرح المعالجة المحاسبية للممتلكات والآلات والمعدات وتحديد المتطلبات المتعلقة بالاعتراف وقياس هذه الأصول وشرح متطلبات القياس اللاحق والعرض والإفصاحات المتعلقة بالممتلكات والآلات والمعدات. كما تتطرق هذه السياسة لفهم وشرح المعالجة المحاسبية لأصول البنية التحتية والأصول المرتبطة بترتيبات حقوق الامتياز.

تتطرق هذه السياسة أساساً الى المواضيع التالية:

1. تحديد شروط الاعتراف بالأصول؛
2. تحديد تكاليف القياس الأولي لهذه الأصول؛
3. متابعة هذه الأصول من خلال تحديد تكاليف الاستهلاك وانخفاض القيمة؛
4. حالات إلغاء الاعتراف وأسس معالجتها؛
5. أسس عرض هذه الأصول ضمن البيانات المالية والإفصاحات المتعلقة بها.

2. النطاق

تطبق الجهة الحكومية هذه السياسة في محاسبة كل من:

الممتلكات والآلات والمعدات	أصول البنية التحتية	الأصول المرتبطة بترتيبات حقوق الامتياز
هي الأصول الملموسة التي تستخدم في إنتاج أو توريد الخدمات أو البضائع أو لأغراض إدارية ويتوقع استخدامها لأكثر من فترة محاسبية واحدة. وعلى سبيل المثال وليس بالحصر ما يلي: ✓ الأراضي والمباني ✓ الآلات ✓ الأثاث ✓ السيارات أو المركبات	هي الأصول التي تلبي بعض أو جميع الخصائص التالية: أ. أنها جزء من نظام أو شبكة؛ ب. متخصصة في طبيعتها ولا يوجد لها استخدامات بديلة؛ ت. غير منقولة؛ ث. قد تخضع لقيود عند الاستبعاد.	هي الأصول التي تنشأ عند إعطاء مقدم الخدمة الحق في بناء وتشغيل مشاريع الخدمة العامة نيابة عن الجهة الحكومية وفقاً لشروط محددة في اتفاقية ملزمة بين مقدم الخدمة (المشغل) والجهة الحكومية (المانح). عندما تقوم الجهة الحكومية بالاعتراف بالأصول على أساس السيطرة. وعلى سبيل المثال وليس الحصر ما يلي: ✓ ميناء ✓ محطة معالجة مياه

الممتلكات والآلات والمعدات	أصول البنية التحتية	الأصول المرتبطة بترتيبات حقوق الامتياز
	وعلى سبيل المثال: ✓ شبكات الطرق ✓ أنظمة المجاري	

كما تغطي هذه السياسة الأصول التراثية، والتي تتميز بأهميتها التاريخية أو البيئية أو الثقافية كالمناطق الطبيعية والمحميات والنصب التذكارية ومواقع الآثار والمباني التاريخية والأعمال الفنية.

الأصول التالية تعتبر خارج نطاق هذه السياسة:

1. الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي (سياسة "الزراعة")، ولكن تنطبق هذه السياسة على النباتات المثمرة ولكنه لا ينطبق على المنتجات التي تؤتيها النباتات المثمرة؛
2. الأصول المدرجة ضمن العقارات الاستثمارية (سياسة "العقارات الاستثمارية").
3. حقوق التعدين، والاحتياطيات التعدينية مثل النفط، والغاز الطبيعي، والموارد غير المتجددة المماثلة والاحتياطيات التعدينية، والموارد غير المتجددة المماثلة. مع ذلك، تنطبق هذه السياسة على الممتلكات والآلات والمعدات المستخدمة لتطوير أو صيانة الأصول الناتجة عن هذه العمليات.

3. الاعتراف

تقوم الجهة الحكومية بالاعتراف بأصل ضمن الممتلكات والآلات والمعدات عند توفر الشروط التالية:

1. إمكانية تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المرتبطة بالأصل إلى الجهة الحكومية؛
2. إذا كان من الممكن قياس التكلفة أو القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق؛
3. إذا كانت الجهة الحكومية قادرة على إثبات سيطرتها على الأصل.

يمكن الاعتراف بالممتلكات والآلات والمعدات من خلال معاملات تبادلية وغير تبادلية كما يلي:

1. معاملات تبادلية: يتم شراء / إنشاء الأصول حين تقوم الجهة الحكومية بدفع / إنفاق القيمة النقدية المساوية لقيمة الأصل. لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى سياسة "الإيرادات من المعاملات التبادلية".
2. معاملات غير تبادلية: عند اكتساب الأصول دون مقابل أو لقاء مقابل اسمي. وذلك عند تحويل الأصل إلى جهة حكومية معينة بناءً على اتفاقية، تفرض بنود اشتراطية تبين طريقة استخدام الأصل أو ضبط طريقة التصرف فيه. لمزيد من التفاصيل يرجى الرجوع إلى سياسة "الإيرادات من المعاملات غير التبادلية".

تقوم الجهة الحكومية بتحديد الأجزاء الأساسية المكونة للأصل، والتي عادة يكون لها أعمار إنتاجية مختلفة إلى حد كبير، حيث تقوم الجهة الحكومية بالاعتراف بكل جزء على حدى (القسم 6. أدناه يوفّر تفاصيل أكثر حول "تجزئة" الأصول الملموسة).

مثال - الاعتراف بالممتلكات والآلات والمعدات من خلال معاملات تبادلية

عند بداية السنة الحالية، قامت دائرة البلدية والتخطيط بشراء ثلاث حافلات من طرف ثالث بقيمة 600,000 درهم إماراتي.

على هذا الأساس تقوم دائرة البلدية والتخطيط بالاعتراف بالحافلات ضمن الممتلكات والآلات والمعدات، نظراً لاستيفاء جميع الشروط:

✓ تدفق منافع اقتصادية وإمكانية الخدمة.
✓ يمكن قياس التكلفة بشكل موثوق.
✓ أصبحت دائرة البلدية والتخطيط تسيطر على الحافلات من خلال الاستحواذ عليها.

وعلى هذا الأساس تقوم دائرة البلدية والتخطيط بتسجيل القيود التالية:

الوصف	البيان	مدين	دائن
أصل ثابت – حافلات	المركز المالي	600,000	
نقدية – حساب البنك	المركز المالي		600,000

4. القياس عند الاعتراف الاولي

يتم قياس الأصول حسب طبيعة المعاملة كما يلي:

ممتلكات ومصانع ومعدات من خلال معاملات تبادلية	ممتلكات ومصانع ومعدات من خلال معاملات غير تبادلية
يجب قياس الممتلكات والآلات والمعدات المستحوذة من خلال معاملات تبادلية على أساس التكلفة والتي تتألف من: 1. سعر شرائه بما في ذلك رسوم الإستيراد وضرائب الشراء غير المستردة بعد الخصم التجاري والحسم؛ 2. أية تكاليف أخرى مباشرة متكبدة لوضع الأصل في حالة جاهزة للإستخدام المقصود؛ 3. التقدير الأولي لتكاليف تفكيك وإزالة الأصل وإرجاع الموقع الموجود فيه إلى حالته الأصلية قبل وضع الأصل.	يجب قياس الممتلكات والآلات والمعدات المستحوذة من خلال معاملات غير تبادلية على أساس القيمة العادلة بتاريخ الإستحواذ.

من أمثلة التكاليف المباشرة للأصل:

1. تكلفة منافع الموظفين (كما تم تعريفها في سياسة "منافع الموظفين") الناشئة بشكل مباشر من إنشاء أصل أو الإستحواذ على أصل ضمن الممتلكات والآلات والمعدات؛
2. تكلفة إعداد الموقع في عملية إنشاء أصل؛
3. تكاليف الإستلام الأولية؛
4. تكاليف التجميع والتركيب؛
5. تكاليف اختبار ما إذا كان الأصل يعمل بالشكل المطلوب، بعد اقتطاع صافي العوائد من بيع أية أصول يتم إنتاجها أثناء تجهيز الأصل لذلك المكان والوضع (مثل العينات التي يتم إنتاجها عند اختبار المعدات)؛
6. تكاليف الإقتراض للأصول المؤهلة (السياسة "تكاليف الاقتراض").

من أمثلة التكاليف التي لا تعتبر تكاليف من ضمن قيمة الممتلكات والآلات والمعدات:

1. تكاليف التحضير لإفتتاح مرافق جديدة؛
2. تكاليف تقديم منتج جديد أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف الأنشطة الإعلانية والترويجية)؛
3. تكاليف تنفيذ الأعمال في مكان جديد أو مع فئة جديدة من المستهلكين (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين)؛
4. تكاليف الإدارة وغيرها من التكاليف العامة غير المباشرة.

يتوقف الإعتراف بالتكاليف ضمن المبلغ المسجل لأي أصل من أصول الممتلكات والآلات والمعدات عندما يكون الأصل في المكان والوضع اللازمين له ليكون قادرا على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة.

مثال: الإعتراف بأصل يشمل التكاليف المتعلقة به

عند بداية السنة الحالية، قامت دائرة التنمية الاقتصادية بشراء العديد من أجهزة الكمبيوتر من طرف ثالث بقيمة 1,000,000 درهم اماراتي ويشمل المبلغ، رسوم جمركية غير قابلة للإسترداد بقيمة 20,000 درهم اماراتي بالإضافة إلى ذلك تكبدت الدائرة تكاليف بلغت 6,000 درهم اماراتي لنقل الأجهزة إلى موقع الدائرة و4,000 درهم اماراتي لتركيب الأجهزة.

وعلى هذا الاساس تقوم الدائرة بتسجيل القيود التالية:

الوصف	البيان	مدين	دائن
أصل ثابت – أجهزة الكمبيوتر *	المركز المالي	1,010,000	

الوصف	البيان	مدين	دائن
نقدية – حساب البنك	المركز المالي		1,010,000

* تم الإحتساب كما يلي: 1,000,000+6,000+4,000

5. القياس اللاحق

تقوم الجهة الحكومية بتسجيل الأصل الذي يستفي شروط الاعتراف المذكورة أعلاه بسعر تكلفته مطروحا منه أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة لإنخفاض القيمة.

إن فئة الممتلكات والآلات والمعدات هي عبارة عن مجموعة من الأصول ذات طبيعة أو وظيفة مماثلة في عمليات الجهة الحكومية. وفيما يلي أمثلة على الأصناف المنفصلة:

1. الأراضي؛
2. المباني التشغيلية؛
3. الطرق؛
4. الآلات؛
5. المركبات؛
6. الأثاث والتركيبات؛
7. معدات المكاتب.

5.1. الإستهلاك

يتم بشكل منفصل إستهلاك كل أصل أو جزء من الأصل ضمن الممتلكات والآلات والمعدات ذو تكلفة هامة فيما يتعلق بالتكلفة الإجمالية لذلك الأصل.

تخصص الجهة الحكومية المبلغ المعترف به بشكل أولي فيما يتعلق بالأصل إلى أجزائه الهامة وتستهلك كل جزء بشكل منفصل.

عندما تستهلك الجهة الحكومية اجزاء من أصل ما بشكل منفصل، فإنه من المتوقع أن يتم إستهلاك الاجزاء الأخرى المتبقية لهذا الاصل بطريقة عادلة تتماشى مع العمر المتوقع للأجزاء المتبقية ككل.

يبدأ إستهلاك الأصل عندما يكون متوفرا للإستخدام، أي عندما يكون في الموقع والوضع اللازمين له حتى يكون قادرا على العمل بالطريقة التي تنويها الإدارة. ويتوقف إستهلاك الأصل عند إستبعاده. ولذلك، لا يتوقف إستهلاك الأصل عندما يصبح الأصل عاطلا عن العمل أو يتوقف عن الإستخدام الفعال ويتم الإحتفاظ به للتصرف فيه إلا في حال إستهلاك الأصل تماما.

5.1.1. تحديد العمر الإنتاجي للأصل

يتم إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة من قبل الجهة الحكومية من خلال إستخدامها للأصول. إلا أن العوامل الأخرى، مثل التقادم والإهتراء في حين يبقى الأصل غير مستخدم، قد ينتج عنها أحيانا تقليل المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة التي كان من الممكن الحصول عليها من الأصل. وبالتالي، تؤخذ بعين الإعتبار كافة العوامل التالية في تحديد العمر الإنتاجي للأصل:

1. الإستخدام المتوقع للأصل، ويتم تقييم الإستخدام بالرجوع إلى الفترة المتوقعة لإستخدام الأصل؛
2. الإهتراء المادي المتوقع، الذي يعتمد على العوامل التشغيلية مثل عدد المناوبات التي يتم فيها إستخدام الأصل وبرنامج الإصلاح والصيانة والعناية بالأصل والمحافظة عليه عندما يكون غير مستخدم؛
3. القيود القانونية أو المشابهة على إستخدام الأصل، مثل تواريخ إنتهاء الإيجارات ذات العلاقة.

تقوم الجهة الحكومية بتحديد العمر الإنتاجي لكل أصل (بإستثناء الأراضي والتي تعتبر ذات عمر إنتاجي غير محدد) استناداً على التصنيف الذي ينتمي له الأصل.

5.1.2. المبلغ القابل للإستهلاك

يتم تخصيص المبلغ القابل للإستهلاك الخاص بالأصل على أساس القسط الثابت خلال عمره الإنتاجي.

يتم تحديد المبلغ القابل للإستهلاك الخاص بالأصل بعد اقتطاع قيمته المتبقية عند إنتهاء عمره الإنتاجي.

5.1.3. طريقة الإستهلاك

تعكس طريقة الإستهلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع فيه إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة للأصل من قبل الجهة الحكومية.

إن طريقة إحتساب الإستهلاك لتخصيص المبلغ القابل للإستهلاك للأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي هي طريقة القسط الثابت حيث، تؤدي إلى تكلفة ثابتة خلال العمر الإنتاجي إذا لم تتغير قيمة الأصل عند إنتهاء عمره الإنتاجي.

6. التجزئة

إذا اشتمل أصل ضمن الممتلكات والآلات والمعدات على اثنين أو أكثر من الأجزاء الهامة، مع أعمار إنتاجية مختلفة إلى حد كبير، تقوم الجهة الحكومية بالتعامل مع كل جزء على حدى

لأغراض الاستهلاك، وتستهلك على مدى العمر الإنتاجي بمفرده. عندما يتم استبدال جزء هام من الأصل أو ترميمه، يتم استبعاد الجزء القديم، لتجنب ازدواجية الحساب ورسملة العنصر الجديد، إذا كانت تكلفته قابلة للاسترداد.

تقوم الجهة الحكومية بالإعتراف بتكاليف استبدال عنصر كأصل إذا استوفت معايير الاعتراف. فإذا استوفت تلك المعايير وتم رسملتها، فيجب إستبعاد القيمة الدفترية للجزء أو الأجزاء التي تم استبدالها، والتي هي التكلفة المتراكمة ناقص الإستهلاك. ينطبق هذا ما إذا تم اهلاك العنصر أو الجزء المستبدل على شكل منفصل. وفي حالة عدم إمكانية تحديد تكلفة واستهلاك الجزء أو العنصر المستبدل فمن المقبول استخدام تكلفة إستبدال الجزء الجديد على ان يمثل تكلفة الجزء المستبدل عندما تم الحصول عليه أو بناؤه.

7. التكلفة اللاحقة وإستبدال أجزاء من الأصول

لا تعترف الجهة الحكومية بالمبلغ المسجل لأي أصل من أصول الممتلكات والآلات والمعدات بمصاريف الصيانة اليومية أو الروتينية للأصل، حيث يتم الاعتراف بهذه المبالغ ضمن بيان الأداء المالي للفترة التي تم فيها إنجاز اعمال الصيانة. تشتمل تكاليف الصيانة اليومية أو الروتينية بشكل رئيسي تكاليف العمالة والأصول القابلة للإستهلاك، ويمكن أن تشتمل على تكلفة الأجزاء الصغيرة.

في حال إستبدال جزء تعترف الجهة الحكومية في المبلغ المسجل لأي أصل من أصول الممتلكات والآلات والمعدات بتكلفة إستبدال أي جزء من هذا الأصل عندما يتم تكبد تلك التكلفة إذا تمت تلبية معايير الإعتراف. على أن يتم إلغاء الإعتراف بالمبلغ المسجل لتلك الأجزاء التي يتم إستبدالها وفقا لأحكام إلغاء الإعتراف الواردة في هذه السياسة.

مثال: الإعتراف بتكاليف استبدال عنصر كأصل

قامت دائرة المالية بشراء مبنى بقيمة 2,500,000 درهم إماراتي حيث قدر العمر الإنتاجي لهذا المبنى بـ 25 سنوات. عند إنتهاء السنة الخامسة، قامت دائرة المالية بتغيير أجهزة التكييف المركزي بقيمة 50,000 درهم إماراتي. غير انه عند الاعتراف الاولي بالمبنى لم يتمكن دائرة المالية من قياس وتجزئة عنصر "التكييف". بتاريخ التغيير، تبين البيانات المالية للدائرة ما يلي:

- ✓ تكلفة المبنى 2,500,000 درهم إماراتي.
- ✓ الاستهلاك المتراكم 500,000 درهم إماراتي.
- ✓ القيمة الدفترية 2,000,000 درهم إماراتي.

على هذا الاساس سيتم رسملة التكييف الجديد بقيمة التكلفة، ولكن يجب على الديوان استبعاد قيمة الجزء المستبدل. وبما انه لم يتمكن الدائرة من تجزئة التكييف عند الاعتراف الاولي، ستقوم الجهة باعتماد تكلفة التكييف الجديد كقيمة استدلالية لاستبعاد قيمة أجهزة التكييف القديمة. أما فيما يتعلق بالاستهلاك المتراكم، سيتم احتسابها باعتماد

مبدأ التناسب بين تكلفة المبنى وقيمة التكييف الجديد. وبذلك تبلغ قيمة الاستهلاك المتراكم المستبعد: (50,000/2,500,000)10,000 = 500,000x درهم إماراتي.

وعلى هذا الاساس تقوم الدائرة بتسجيل القيود التالية:

تسجيل رسملة المحرك الجديد

الوصف	البيان	مدين	دائن
أصل ثابت – مبني (تكييف جديد)	المركز المالي	50,000	
نقدية – حساب البنك	المركز المالي		50,000

تسجيل إستبعاد التكييف القديم

الوصف	البيان	مدين	دائن
الاستهلاك المتراكم – المبنى (التكييف القديم)	المركز المالي	10,000	
خسارة من التلف	الأداء المالي	40,000	
أصل ثابت – مبنى (التكييف القديم)	المركز المالي		50,000

وعلى إثر تسجيل هذه المعاملات يبين سجل الأصول ما يلي:

- ✓ تكلفة المبنى 2,500,000 درهم إماراتي.
- ✓ الاستهلاك المتراكم 490,000 درهم إماراتي.
- ✓ القيمة الدفترية 2,010,000 درهم إماراتي.

8. الأصول المبنية / المطورة ذاتيا

يتم قياس تكلفة الأصل المطوّر داخليا باستخدام المبادئ ذاتها للأصول. تقوم الجهة حكومية بتطوير أصول مماثلة للبيع في سياق الأعمال الاعتيادية، وتقدير تكلفة الأصول هي مشابهة لتكلفة إنتاج الأصول المعدة للبيع، مع إستبعاد أي ارباح داخلية عند التوصل إلى مثل هذه التكلفة. كما تحدد سياسة "تكاليف الاقتراض"، الشروط الواجب توفرها قبل الإعتراف بتكاليف الفائدة كعنصر مكون لتكلفة الممتلكات والآلات والمعدات بالإضافة إلى تكاليف الموظفين المباشرة (كالمهندسين والعمال الذين يقومون بعملية إنشاء الأصل).

لا تقوم الجهة الحكومية برسملة النفقات العامة والإدارية وتكاليف بدء التشغيل (مثل الموظفين الإداريين وتكنولوجيا المعلومات). حيث ان الاستثناء الوحيد لهذه القاعدة، قد تكون الأصول المصنعة داخليا والتي تقوم الجهة بصنعها للبيع.. وعلى سبيل المثال وليس الحصر لا يتم إدراج التكاليف التالية ضمن الأصل المبني / المطور ذاتيا:

1. المواد المهدرة؛

2. التكاليف ذات الصلة بأخطاء التصميم أو الصناعة؛
3. التأخيرات في الإنتاج.

مثال: الإعتراف بالأصول المبنية / مصنوعة ذاتيا

في يناير 2017، قامت دائرة الأراضي والتنظيم العقاري برسم مخطط لبناء مبنى خاص لموظفي جهة حكومية. وبناءا على ذلك، سيتم توزيع التكاليف المباشرة، وغير مباشرة، وثابتة ومتغيرة لإظهار القيمة الحقيقية للأصل. حيث شملت تكاليف الأشغال تحت الإنشاء في تاريخ إعداد الحسابات الختامية، 31 ديسمبر 2017 ما يلي:

- ✓ مواد البناء المستعملة: 6,000,000 درهم إماراتي
- ✓ تكاليف اليد العاملة المباشرة: 1,000,000 درهم إماراتي
- ✓ تكاليف المهندسين: 480,000 درهم إماراتي *
- ✓ الاستهلاك: 320,000 درهم إماراتي **
- ✓ تكاليف أخرى (طاقة، مياه، السلامة والتكاليف البيئية): 200,000 درهم إماراتي

على هذا الاساس يكون رصيد الاشغال تحت الإنشاء في تاريخ إعداد الحسابات الختامية 8,000,000 درهم إماراتي.

في مارس 2018 ، وعند إنتهاء المشروع، بلغت القيمة الإجمالية لتكاليف الأشغال تحت الإنشاء 11,000,000 درهم إماراتي. وبعد تسليم المبنى قامت الدائرة بنقل رصيد الاشغال تحت الإنشاء إلى الممتلكات والآلات والمعدات – المباني.

وعلى هذا الاساس تقوم الدائرة بتسجيل القيد التالي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
أصل ثابت – المباني	المركز المالي	11,000,000	
الأشغال تحت الإنشاء	المركز المالي		11,000,000

* تم تعيين مهندسان للإشراف على مشروع البناء براتب سنوي 600,000 درهم إماراتي، حيث تم تخصيص 40% من وقت كل مهندس للإشراف على هذا المشروع. (2 x 600,000 x 0.4)

** إن هذا الإستهلاك يخص الأصول (آلات/معدات) المستخدمة في بناء هذا المشروع.

9. تبادل الأصول

يمكن الإستحواذ على أصل واحد أو أكثر ضمن الممتلكات والآلات والمعدات من خلال التبادل (مع جهة أخرى) مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. ويتم قياس تكلفة الأصل بالقيمة العادلة ما لم:

1. تفتقر معاملة التبادل إلى جوهر تجاري؛
2. تكن القيمة العادلة للأصول المستلمة والأصول المتنازل عنها غير قابلة للقياس بشكل موثوق.

ويتم قياس الأصل المستحوذ عليه بهذه الطريقة حتى إذا لم تستطع الجهة الحكومية مباشرة إلغاء الإعتراف بالأصول المتنازل عنها بالمقابل، وإذا لم يتم قياس الأصل المستحوذ عليه بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالقيمة الدفترية للأصول المتنازل عنها.

تكون القيمة العادلة للأصل الذي لا يوجد له معاملات مماثلة في السوق قابلة للقياس بشكل موثوق إذا:

1. لم تكن التقديرات المعقولة للقيمة العادلة تختلف بشكل جوهري لذلك الأصل؛ أو
2. كان من الممكن بشكل معقول تقييم إحتمالات التقديرات لإحتساب القيمة العادلة.

وإذا كانت الجهة حكومية قادرة على تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، عندها يمكن إستخدام القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس تكلفة الأصل المستلم إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل المستلم أكثر وضوحا.

10. الأصول التراثية

لا تتطلب هذه السياسة من الجهة الحكومية الإعتراف بالأصول التراثية. ولكن في حالة قيام الجهة الحكومية بالاعتراف بالأصول التراثية (على أن يتم إتباع نفس مبادئ القياس المذكورة في هذه السياسة)، يجب عليها تطبيق متطلبات الإفصاح الواردة في هذه السياسة.

توصف بعض الأصول على أنها "أصول تراثية" نظرا لأهميتها الثقافية أو البيئية أو التاريخية. وتشتمل أمثلة الأصول التراثية المباني التاريخية والنصب التذكارية، ومواقع الآثار، والمناطق الطبيعية المحمية، والأعمال الفنية. وكثيرا ما تبين الأصول التراثية خصائص معينة، بما في ذلك الخصائص التالية: (على الرغم من أن هذه الخصائص لا تقتصر على هذه الأصول):

1. من غير المرجح أن تنعكس قيمتها الثقافية والبيئية والتعليمية والتاريخية بشكل كامل في قيمتها المالية القائمة على أساس سعر السوق فقط؛
2. قد تفرض الالتزامات القانونية و / أو التشريعية محظورات أو قيود صارمة على إستبعاد هذه الأصول ببيعها؛
3. تكون غير قابلة للإستبدال غالبا وقد تزداد قيمتها على مر الوقت حتى إذا ساءت ظروفها المادية؛

4. قد يكون من الصعب تقدير عمرها الإنتاجي، والذي قد يصل في بعض الحالات إلى مئات السنين.

11. برامج الكمبيوتر التي تعامل كجزء لا يتجزأ من أصل الممتلكات والآلات والمعدات

قد تصنف برامج الكمبيوتر تحت الممتلكات والآلات والمعدات إذا كانت تشكل جزءا لا يتجزأ من تشغيل أي أصل من الأصول. لتحديد ما إذا كان يجب معالجة الأصل الذي يتضمن عناصر غير ملموسة وعناصر ملموسة كجزء من الممتلكات والآلات والمعدات أو كأصل غير ملموس، يطلب التقدير الشخصي لتقييم اي العناصر أكثر أهمية. وعلى سبيل المثال، حين لا تكون برامج الكمبيوتر لنظام تشغيل كمبيوتر جزءا لا يتجزأ من الكمبيوتر نفسه، مثل برنامج المحاسبة، تعامل برامج الكمبيوتر كأصول غير ملموسة. فيما يلي مؤشرات تعتبر أساسا لافتراض كون الأصل جزءا لا يتجزأ وتصنيفه كأصل من أصول الممتلكات والآلات والمعدات التي تمت دراستها في هذا الفصل:

1. لا يمكن استغلال الأصل دون برنامج الكمبيوتر؛
2. برنامج الكمبيوتر مصمم خصيصا لاحتياجات أصل معين من الأصول؛
3. لا يمكن استخدام برنامج الكمبيوتر لأي غرض آخر بخلاف الأصل ذو العلاقة.

12. إلغاء الإعتراف

يتم إلغاء الإعتراف بالقيمة الدفترية لأي أصل من أصول الممتلكات والآلات والمعدات:

1. عند بيعه أو التخلص منه؛ أو
2. عندما لا يتم توقع أية منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة من إستخدامه أو التصرف به.

ينبغي تسجيل الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الإعتراف بأصل الممتلكات والآلات والمعدات في بيان الأداء المالي عندما يتم إلغاء الإعتراف بالأصل.

يتم تحديد الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الإعتراف بأي أصل من أصول الممتلكات والآلات والمعدات على أنه الفرق بين صافي عوائد البيع، إن وجدت، وقيمة الأصل الدفترية.

مثال: إلغاء الإعتراف عن طريق البيع

عند بداية السنة الحالية، قامت دائرة البلدية والتخطيط ببيع آلة ذات قيمة دفترية 200,000 درهم إماراتي (تكاليف بقيمة 300,000 درهم إماراتي مطروحا منها قيمة إستهلاك متراكمة 100,000 درهم إماراتي) بمبلغ وقدره 350,000 درهم إماراتي لطرف ثالث. وبعد تسليم الآلة وإنتقال المخاطر والمنافع المستقبلية وملكية الآلة إلى المشتري، تقوم دائرة البلدية والتخطيط بتسجيل القيود التالية:

الوصف	البيان	مدين	دائن
نقدية – حساب البنك	المركز المالي	350,000	
الاستهلاك المتراكم	المركز المالي	100,000	
أصل ثابت – آلة	المركز المالي		300,000
ربح من بيع ثابت	الأداء المالي		150,000

13. الإفصاحات

تقوم الجهة حكومية بالإفصاح في بياناتها المالية عما يلي:

1. أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية، وعندما يستخدم أكثر من أساس فيجب الإفصاح عن إجمالي القيمة الدفترية بموجب ذلك الأساس في كل تصنيف؛
2. طريقة الإستهلاك – القسط الثابت؛
3. الحياة الإنتاجية أو معدلات الإستهلاك المستخدمة؛
4. إجمالي القيمة الدفترية والإستهلاك المتراكم مجمعة مع خسائر إنخفاض القيمة المجمعة في بداية الفترة وفي نهايتها؛
5. التسوية ما بين القيمة الدفترية في أول الفترة وفي نهايتها مع إدراج:
   - ✓ الإضافات؛
   - ✓ الإستبعادات أو التصرف؛
   - ✓ الإستهلاك؛
   - ✓ خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة في بيان الأداء المالي خلال الفترة بموجب سياسة "إنخفاض قيمة الأصول مولدة للنقد" أو سياسة "إنخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد"؛
   - ✓ صافي فروقات التبادل الناتجة من تحويل البيانات المالية من العملة الوظيفية إلى عملة عرض مختلفة، بما في ذلك تحويل العملة الأجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالجهة الحكومية معدة التقارير؛
   - ✓ التغيرات الأخرى.
7. مبلغ الإلتزامات التعاقدية للإستحواذ على الأصول.

تفصح الجهات الحكومية التي تعترف بالأصول التراثية عن بعض المسائل فيما يتعلق بهذه الأصول، ومنها على سبيل المثال:

1. أساس القياس المستخدم؛
2. طريقة الإستهلاك المستخدمة، إذا وجدت؛
3. إجمالي القيمة الدفترية؛

4. الإستهلاك المتراكم في نهاية الفترة، إن وجد؛
5. تسوية القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة مع توضيح عناصر معينة فيها.

السياسة 2 - الأصول غير الملموسة

جدول محتويات سياسة الأصول غير الملموسة

.1	هدف السياسة	30
.2	النطاق	30
.3	تسجيل الأصول غير الملموسة	31
.3.1	الإعتراف	31
.3.2	القياس	31
.3.2.1	الإستحواذ المنفصل - شراء الأصل غير الملموس	32
.3.2.2	الأصول غير الملموسة المستحوذ عليها من خلال معاملات غير تبادلية	32
.3.2.3	الأصول غير الملموسة مولدة داخليا	33
.3.2.3.1	الإعتراف	33
.3.2.3.2	القياس	34
.3.2.4	الشهرة مولدة داخليا	36
.3.2.4.1	الإعتراف	36
.3.3	القياس اللاحق	36
.3.3.1	العمر الإنتاجي	36
.3.3.2	فترة الإطفاء وطريقة الإطفاء	37
.3.3.3	القيمة المتبقية في نهاية العمر الإنتاجي (القيمة المتبقية)	37
.3.3.4	الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة	38
.4	تبادل الأصول	38
.5	تكاليف الموقع الإلكتروني	39
.6	أصول تراثية غير ملموسة	40
.7	إلغاء الإعتراف	40
.8	الإفصاحات	41

1. هدف السياسة

تهدف هذه السياسة إلى تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة ومتطلبات الإفصاح عنها حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق بالأصول غير الملموسة للجهة حكومية.

يتطرق هذه السياسة أساسا الى المواضيع التالية:

1. تصنيف وتحديد الأصول غير الملموسة؛
2. تحديد شروط الاعتراف بالأصول غير الملموسة؛
3. تحديد تكاليف القياس الاولي للأصول غير الملموسة؛
4. تحديد العمر الإنتاجي وطرق الإطفاء للأصول غير الملموسة ذات الأعمار المحددة؛
5. متابعة الأصول غير الملموسة من خلال تحديد تكاليف الإطفاء وإنخفاض القيمة؛
6. حالات إلغاء الإعتراف وأسس معالجتها؛
7. أسس عرض هذه الأصول ضمن البيانات المالية والإفصاحات المتعلقة بها.

2. النطاق

تنطبق هذه السياسة في محاسبة الأصول غير الملموسة بإستثناء:

1. الأصول المالية، كما هي معرفة في سياسة " الأدوات المالية"؛
2. الصلاحيات والحقوق الممنوحة بموجب التشريع أو الدستور وغيرها؛
3. الأصول غير الملموسة المحتفظ بها من قبل الجهة الحكومية برسم البيع في سياق الأعمال الطبيعي (أنظر لسياسة "الإيرادات من عقود الإنشاء" وسياسة "المخزون")؛
4. عقود الإيجار التي تقع ضمن نطاق سياسة "عقود الايجار"؛
5. الأصول الناشئة عن منافع الموظفين (أنظر لسياسة "منافع الموظفين")؛
6. الإعتراف والقياس المبدئي لأصول إمتياز تقديم الخدمات الواقعة ضمن نطاق سياسة "ترتيبات امتياز تقديم الخدمات المانح". غير أن هذه السياسة ينطبق على القياس والإفصاح اللاحقين عن تلك الأصول.

تنطبق هذه السياسة على الإنفاق على أنشطة الإعلان والتدريب وبدء العمليات والبحث والتطوير، حيث توجه أنشطة البحث والتطوير نحو إكتساب تطوير المعرفة. وعلى ذلك، بالرغم من أنه قد ينجم عن هذه الأنشطة أصل له تجسيد مادي (مثال ذلك نموذج مبدئي) فإن العنصر المادي للأصل يعتبر ثانويا لمكونه غير الملموس أي المعرفة الموجودة فيه.

3. تسجيل الأصول غير الملموسة

3.1. الإعتراف

تقوم الجهة حكومية بالإعتراف بالأصل غير الملموس فقط في الحالات التالية:

1. إذا كان من المحتمل أن المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المتمثلة في الأصل ستتدفق للجهة الحكومية؛ و
2. إذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل أو قيمته العادلة بشكل موثوق.

تقوم الجهة الحكومية تقييم إحتمال المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة بإستخدام افتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير لمجموعة الظروف الإقتصادية التي ستكون موجودة على مدى العمر الإنتاجي للأصل.

تستخدم الجهة الحكومية الحكم الشخصي لتقييم درجة التأكد المتعلقة بتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المتمثلة في الأصل بناءا على الأدلة المتوفرة في وقت الإعتراف المبدئي، كما تقوم الجهة الحكومية بإعطاء وزن كبير للأدلة الخارجية.

3.2. القياس

تتكون تكلفة الأصل غير الملموس الذي يتم شرائه بشكل منفصل مما يلي:

1. سعر الشراء الخاص به، بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة إن وجدت، بعد اقتطاع الخصومات والحسومات التجارية؛
2. أية تكلفة منسوبة مباشرة لإعداد الأصل لإستخدامه المقصود.

فيما يلي أمثلة على التكاليف المنسوبة مباشرة:

1. منافع الموظفين (كما هي محددة في سياسة "منافع الموظفين") التي تنشأ مباشرة نتيجة إعداد الأصل للإستخدام المقصود منه؛
2. الرسوم المهنية التي تنشأ مباشرة نتيجة إعداد الأصل للإستخدام المقصود منه؛
3. تكاليف فحص ما إذا كان الأصل يعمل بشكل صحيح.

فيما يلي أمثلة على النفقات التي لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس:

1. تكاليف تقديم منتج أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف الأنشطة الإعلانية والدعائية)؛
2. تكاليف ممارسة العمليات في موقع جديد أو مع فئة جديدة من مستخدمي الخدمة (بما في ذلك تكاليف تدريب الموظفين)؛
3. التكاليف الإدارية والتكاليف العامة الأخرى غير المباشرة.
4. يتوقف الإعتراف بالتكاليف في القيمة الدفترية للأصل غير الملموس عندما يكون الأصل في الحالة التي من الضروري له أن يكون بها جاهزا للإستعمال بالطريقة التي

تقصدها الإدارة. لذلك لا تشمل التكاليف التي يتم تكبدها في إستخدام أو إعادة إستخدام الأصل غير الملموس في القيمة الدفترية لذلك الأصل.

3.2.1. الإستحواذ المنفصل - شراء الأصل غير الملموس

يعكس عادة السعر الذي تدفعه الجهة الحكومية لشراء أصل غير ملموس بشكل منفصل للتوقعات حول احتمالية تدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية المتوقعة أو إمكانية الخدمة المتمثلة في الأصل إلى الجهة الحكومية. وبعبارة أخرى، تتوقع الجهة الحكومية أن يكون هناك تدفق وارد للمنافع الإقتصادية أو إمكانية الخدمة حتى لو كان هناك شكوك حول توقيت أو مبلغ التدفق.

فيما يتعلق بالشرط الثاني والذي يتمثل بالقياس بشكل موثوق، إذا تم إستحواذ أصل بشكل منفصل فإن تكلفة الأصل غير الملموس يمكن عادة قياسها بشكل موثوق، ويكون الأمر كذلك عندما يكون مقابل الشراء في شكل نقدي أو أصول نقدية أخرى.

مثال - الإعتراف بأصل غير ملموس عبر الإستحواذ المنفصل

عند بداية السنة الحالية، قامت دائرة البلدية والتخطيط بشراء برامج جديدة لتشغيل معداتها الانتاجية من طرف ثالث بقيمة 100,000 درهم اماراتي من ضمنها رسوم جمركية غير قابلة للإسترداد بقيمة 20,000 درهم اماراتي.

بالإضافة إلى ذلك، تكبدت الجهة تكاليف بلغت 6,000 درهم اماراتي في إختبار البرامج و 4,000 درهم اماراتي للتركيب و 15,000 درهم اماراتي تكاليف الفريق التقني لإجراء المزيد من التعديلات اللازمة لجعل البرامج الجديدة تعمل كما تريد الإدارة.

وعلى هذا الاساس تقوم دائرة البلدية والتخطيط بتسجيل القيد التالي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
أصل غير ملموس - برامج *	المركز المالي	125,000	
نقدية – حساب البنك	الأداء المالي		125,000

* تم الإحتساب كما يلي: 100,000+6,000+4,000+15,000

3.2.2. الأصول غير الملموسة المستحوذ عليها من خلال معاملات غير تبادلية

في بعض الحالات، من الممكن الإستحواذ على أصل غير ملموس من خلال معاملة غير تبادلية. وقد يحدث هذا عندما تقوم جهة حكومية أخرى بتحويل أصول غير ملموسة لجهة اخرى (يمكن أن تشمل جهة حكومية أو طرف ثالث) مثل حقوق النزول في مطار، أو

التراخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون، أو تراخيص أو حقوق الوصول إلى موارد أخرى مقيدة إلى جهة حكومية في معاملة غير تبادلية.

3.2.3. الأصول غير الملموسة مولدة داخليا

3.2.3.1. الإعتراف

قد يكون من الصعب على الجهة حكومية في بعض الأحيان تقييم ما إذا كان الأصل غير الملموس مولد داخليا يستوفي شروط الإعتراف، وكثيرا ما يكون من الصعب:

1. تحديد ما إذا كان هناك أصل قابل للتحديد سيولد منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة؛
2. تحديد تكلفة الأصل بشكل موثوق، وفي بعض الحالات لا يمكن تمييز تكلفة توليد أصل غير ملموس داخليا عن تكلفة الإحتفاظ بالشهرة مولدة داخليا للجهة الحكومية أو زيادتها أو إجراء العمليات اليومية.

بناءا على ذلك، بالإضافة إلى الامتثال للمتطلبات العامة للإعتراف بالأصل غير الملموس، وقياسه مبدئيا.

تقوم الجهة الحكومية بتقييم ما إذا كان الأصل غير الملموس مولد داخليا يلبي مقياس الإعتراف، حيث تقوم الجهة بتصنيف إنشاء أو بناء الأصل إلى ما يلي:

1. مرحلة البحث؛
2. مرحلة التطوير.

إذا لم تتمكن الجهة الحكومية من تمييز مرحلة البحث من مرحلة التطوير لمشروع داخلي لإيجاد أصل غير ملموس، فإن الجهة الحكومية تعامل الإنفاق على ذلك كما لو أنه تم تحمله في مرحلة البحث فقط.

مرحلة البحث

لا تعترف الجهة الحكومية بأي أصل غير ملموس ناتج من البحث (أو من مرحلة البحث لمشروع داخلي). ويجب الإعتراف بالإنفاق على البحث (أو على مرحلة البحث لمشروع داخلي) على أنه مصروف عندما يتم تحمله، حيث أن الجهة الحكومية لا تستطيع اثبات وجود الأصل غير الملموس الذي سيولد منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة.

فيما يلي أمثلة على أنشطة البحث:

1. الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة؛
2. البحث عن تطبيقات لنتائج البحث أو المعرفة الأخرى وتقييمها وإجراء إختيار نهائي لها ؛
3. البحث عن بدائل للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات؛

4. وضع وتصميم وتقييم وإجراء إختيار نهائي للبدائل الممكنة للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو العمليات أو الأنظمة أو الخدمات الجديدة أو المحسنة.

مرحلة التطوير

إن مرحلة التطوير متقدمة عن مرحلة البحث، حيث يمكن الإعتراف بالأصل غير الملموس الناشئ من هذه المرحلة (أو من مرحلة التطوير لمشروع داخلي) فقط في حال إذا تمكنت الجهة الحكومية من التأكد من توفر العناصر التالية:

1. الجدوى الفنية لإكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفرا للإستعمال أو البيع؛
2. نيتها لإكمال الأصل غير الملموس واستعماله أو بيعه؛
3. قدرتها على إستعمال أو بيع الأصل؛
4. قدرت الأصل غير الملموس على توليد منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة. تقوم الجهة الحكومية بالتأكد من وجود سوق لمخرجات الأصل غير الملموس أو الأصل غير الملموس نفسه، أو فائدة الأصل غير الملموس إذا كان سيتم إستعماله داخليا؛
5. توفر الموارد الفنية والمالية، المناسبة والموارد الأخرى لإكمال تطوير واستعمال أو بيع الأصل غير الملموس على سبيل المثال، من خلال خطة تشغيل تبين الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى اللازمة وقدرة الجهة الحكومية على ضمان هذه الموارد؛
6. قدرتها على قياس الإنفاق الذي تتمثل في الأصل غير الملموس أثناء تطوره بشكل موثوق مثل الرواتب والإنفاق الآخر الذي تم تحمله للحصول على حقوق التأليف أو الرخص أو تطوير برامج الحاسب الآلي.

فيما يلي أمثلة على أنشطة التطوير:

1. تصميم وبناء واختبار نماذج أولية ونماذج سابقة للإنتاج أو لما بعد الإستعمال؛
2. تصميم الأدوات وأجهزة التثبيت والقوالب والأصبغة التي تتضمن تقنية جديدة؛
3. تصميم وبناء وتشغيل مصنع أو تشغيل أولي على نطاق ليس مجديا إقتصاديا للإنتاج التجاري أو الإستخدام في تقديم الخدمات؛
4. تصميم وبناء واختبار بديل تم اختياره لمواد أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة؛
5. تكاليف بناء المواقع الإلكترونية وتكاليف تطوير البرامج الحاسوبية.

يجب عدم الإعتراف بالأسماء التجارية مولدة داخليا، والبيانات الإدارية، وعناوين النشر وقوائم مستخدمي الخدمة والبنود المشابهة في مادتها لذلك على أنها أصول غير ملموسة. حيث أن الإنفاق على العلامات التجارية مولدة داخليا والأنظمة الإدارية وعناوين النشر وقوائم مستخدمي الخدمة والبنود المشابهة لا يمكن تمييزها عن تكلفة تطوير عمليات الجهة الحكومية ككل.

3.2.3.2. القياس

إن تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخليا هو مبلغ الإنفاق الذي تم تحمله من التاريخ الذي يلبي به الأصل غير الملموس للمرة الأولى مقاييس الإعتراف والتي تتمثل في إستيفاء شروط "مرحلة التطوير".

تقوم الجهة حكومية بالاعتراف بنفقات البحث أو التطوير التي:

1. تتعلق بمشروع بحث أو تطوير قيد التنفيذ يتم شراؤه بشكل منفصل ويتم الإعتراف به كأصل غير ملموس؛
2. يتم تكبدها بعد الإستحواذ على ذلك المشروع.

إن النفقات اللاحقة على مشروع بحث أو تطوير يتم شراؤه بشكل منفصل ويتم الإعتراف به كأصل غير ملموس تعالج كما يلي:

1. يتم الإعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات بحث؛
2. يتم الإعتراف بها كمصروف عند تكبدها إذا كانت نفقات تطوير لا تستوفي شروط الإعتراف كأصل غير ملموس؛
3. تتم إضافتها إلى القيمة الدفترية لمشروع بحث أو تطوير قيد التنفيذ مشترى إذا كانت نفقات التطوير تستوفي شروط الإعتراف.

البنود التالية ليست جزءا من تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخليا:

1. البيع والإنفاق الإداري والمصروفات الثابتة العامة الأخرى إلا إذا كانت هذه المصروفات تستخدم بشكل مباشر لإعداد الأصل للإستعمال؛
2. عدم الفعالية وعجز التشغيل الأولي التي تم تحملها قبل أن يحقق الأصل الأداء المرسوم؛
3. الإنفاق على تدريب الموظفين لتشغيل الأصل.

مثال - الإعتراف بأصل غير ملموس مولد داخليا

عند بداية السنة الحالية، قامت الشرطة المحلية لعجمان، بالعمل على إبتكار نظام جديد يساعد في أخذ مخالفات أكثر دقة للرادار حيث تكبدت النفقات التالية على المواد الأولية والبحث والتطوير:

- ✓ 100,000 درهم إماراتي على تجربة النظام لاكتشاف مخالفات جديدة.
- ✓ 300,000 درهم إماراتي لتقييم مدى ملاءمة النظام.
- ✓ 150,000 درهم إماراتي لتجربة النظام الاولي.
- ✓ 200,000 درهم إماراتي على حملات اعلانية.
- ✓ 500,000 درهم إماراتي لتكاليف تسجيل براءة الإكتشاف.

بناءا على ذلك، فإن الجهة الحكومية مستعدة لإستكمال الإبتكار الجديد حيث تكون قادرة على تسويقه وبيعه للأشخاص المعنيين. وعلى هذا الأساس تقوم الجهة الحكومية بمراجعة الشروط الأساسية للاعتراف بأصل غير ملموس مولد داخليا، حيث تقوم بالتعامل مع تكاليف تسجيل براءة الإكتشاف على أنه أصل غير ملموس مولد داخليا، بالإضافة إلى تكاليف تجربة الإنتاج حيث تم استيفاء شروط رسملة تكاليف التطوير. أما بالنسبة إلى التكاليف الأخرى يتم الاعتراف بها ضمن المصروفات عندما يتم تكبدها.

وعلى هذا الاساس تقوم الجهة الحكومية بتسجيل المعاملة كما يلي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
أصل غير ملموس – براءة إكتشاف *	المركز المالي	650,000	
مصروفات	الأداء المالي	600,000	
نقدية – حساب البنك	المركز المالي		1,250,000

* تم الإحتساب كما يلي: 150,000+500,000 (تتمثل في تكاليف التجربة الأولى وتكاليف تسجيل براءة الإكتشاف)

3.2.4. الشهرة مولدة داخليا

3.2.4.1. الإعتراف

لا يتم الإعتراف بالشهرة مولدة داخليا وبالتالي لا يمكن قياسها. وذلك لأن الفروقات بين القيمة السوقية للجهة الحكومية والقيمة الدفترية لصافي أصولها القابلة للتحديد في أي محطة زمنية قد تجتذب سلسلة من العوامل التي تؤثر على قيمة الجهة الحكومية. حيث أنه، لا يمكن اعتبار هذه الفروقات أنها تمثل تكلفة الأصول غير الملموسة التي تسيطر عليها الجهة الحكومية.

في بعض الحالات، يتم تحمل إنفاق لتوليد منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة، ولكن لا ينجم عنها خلق أصل غير ملموس يلبي مقاييس الإعتراف في هذه السياسة. وكثيرا ما يوصف هذا الإنفاق بأنه يساهم في الشهرة مولدة داخليا. ولا يتم الإعتراف بالشهرة مولدة داخليا على أنها أصل لأنها مصدر غير قابل للتحديد (لأنه لا يمكن فصله ولا ينشأ من ترتيبات ملزمة "بما فيها الحقوق من العقود أو حقوق قانونية") تسيطر عليه الجهة الحكومية ويمكن قياسه بشكل موثوق بالتكلفة.

3.3. القياس اللاحق

تقوم الجهة حكومية بإعتماد نموذج التكلفة للقياس اللاحق للأصول غير الملموسة. يشار إلى فئة الأصول غير الملموسة كمجموعة من الأصول ذات طبيعة واستخدام مماثلين في عمليات

الجهة الحكومية. حيث يتم تسجيل الأصل غير الملموس بسعر التكلفة مطروحا منه أي إطفاء متراكم وأي خسائر إنخفاض قيمة متراكمة.

3.3.1. العمر الإنتاجي

تقوم الجهة الحكومية بتقييم ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس محدد أو غير محدد. وإذا كان محددا، فإنها تقيم طول ذلك العمر الإنتاجي. وتعتبر الجهة الحكومية الأصل غير الملموس على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد، على أساس تحليل لجميع العوامل ذات الصلة، وعندما لا يكون هناك حد منظور على الفترة التي يتوقع خلالها أن يولد الأصل صافي تدفقات نقدية واردة أو توفير إمكانية الخدمة للجهة الحكومية.

تعتمد محاسبة الأصل غير الملموس على عمره الإنتاجي. يتم إطفاء الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد، في حين لا يتم إطفاء الأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي غير المحدد.

تقوم الجهة حكومية بمراجعة فترة الإطفاء للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة على الاقل في كل تاريخ إعداد التقارير المالية. وإذا كان العمر الإنتاجي المتبقي للأصل يختلف إلى حد كبير عن التقديرات السابقة، فإنه يجب تغيير فترة الإطفاء تبعا لذلك. ويجب معاملة هذه التغيرات محاسبيا على أنها تغيرات في التقديرات المحاسبية بموجب سياسة "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

أثناء عمر الأصل غير الملموس، قد يصبح واضحا أن تقدير عمره الإنتاجي ليس مناسبا. فعلى سبيل المثال، فإن الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة قد يدل على أن فترة الإطفاء بحاجة للتغيير.

يتم مراجعة العمر الإنتاجي للأصل غير الملموس الذي لا يتم إطفاؤه في كل فترة إعداد التقارير لتحديد ما إذا كانت ستستمر الظروف والأحداث في دعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد لذلك الأصل. وإن لم تكن كذلك، يتم محاسبة التغير في تقييم العمر الإنتاجي من غير محدد إلى محدد على أنه تغير في التقدير المحاسبي وفقا لسياسة "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

3.3.2. فترة الإطفاء وطريقة الإطفاء

يتم تخصيص المبلغ القابل للإستهلاك لأصل غير الملموس ذو العمر الإنتاجي المحدد على أساس القسط الثابت خلال عمره الإنتاجي. ويبدأ الإطفاء عند توفر الأصل للإستخدام، أي عندما يكون في المكان والوضع اللازمين له ليكون قادرا على العمل بالطريقة التي تريدها الإدارة. ويتوقف الإطفاء في التاريخ الذي يتم فيه تصنيف الأصل على أنه محتفظ به برسم البيع (أو يتم شمله في مجموعة تصرف مصنفة على أنها محتفظ بها برسم البيع) أو تاريخ التخلص من الأصل (ايهما الأسبق). وتعكس طريقة الإطفاء المستخدمة النمط الذي يتوقع فيه أن تستهلك الجهة الحكومية المنافع الإقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة للأصل.

ويتم الإعتراف بتكلفة الإطفاء لكل فترة في بيان الأداء المالي إلا إذا كان هذه السياسة أو سياسة آخر يسمح أو يقضي شملها في القيمة الدفترية لأصل آخر.

3.3.3. القيمة المتبقية في نهاية العمر الإنتاجي (القيمة المتبقية)

على الجهة حكومية أن تفترض أن القيمة المتبقية لأصل غير ملموس في نهاية العمر الإنتاجي صفرا إلا إذا:

1. كان هناك إلتزام من طرف ثالث لشراء الأصل في نهاية عمره الإنتاجي؛ أو
2. كان هناك سوق نشط للأصل:
   - ✓ يمكن تحديد القيمة المتبقية بالرجوع إلى ذلك السوق؛
   - ✓ من المحتمل أن يتواجد هذا السوق في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

مثال – إطفاء الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة

في 1 يناير 2018، قامت الدائرة المالية بشراء برنامج محاسبي جديد من طرف ثالث بقيمة 450,000 درهم إماراتي، وقدر العمر الإنتاجي للبرنامج 10 سنوات والقيمة المتبقية في نهاية العمر الإنتاجي 50,000 درهم إماراتي. بالإضافة إلى ذلك، قامت الدائرة المالية بإستخدام طريقة القسط الثابت في إحتساب قيمة الإطفاء للفترة.

على هذا الاساس، وعند اعداد الحسابات الختامية في 31 ديسمبر 2018 يتم متابعة القيمة الدفترية للإطفاء كما يلي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
مصروف إطفاء - برنامج محاسبي *	الأداء المالي	40,000	
إطفاء متراكم – برنامج محاسبي	المركز المالي		40,000

* تم الإحتساب كما يلي: (450,000-50,000)/10 وتتمثل في: (تكلفة البرنامج - القيمة المتبقية) / العمر الإنتاجي

3.3.4. الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة

لا تقوم الجهة حكومية بإطفاء الأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي غير المحدد.

تقوم الجهة الحكومية بإجراء إختبار إنخفاض القيمة للأصول غير الملموسة مع الأعمار الإنتاجية غير المحددة وذلك بمقارنة مبلغ الخدمة القابل للإسترداد أو مبلغها القابل للإسترداد، حسبما هو ملائم مع القيمة الدفترية، ويتم ذلك بما يتفق مع سياسة "انخفاض قيمة الأصول

مولدة للنقد" أو سياسة " انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد"، على هذا الأساس تقوم الجهة الحكومية بإختبار إنخفاض القيمة لهذه الأصول:

1. سنويا؛
2. في الحالات التي يكون فيها مؤشر على أن الأصول غير الملموسة قد تنخفض قيمتها.

4. تبادل الأصول

يمكن الإستحواذ على أصل غير ملموس أو أكثر عن طريق مبادلة أصل غير مالي أو أصول أو مجموعة من الأصول المالية وغير المالية. يمكن شراء واحد أو أكثر من الأصول غير الملموسة مقابل أصل أو أصول غير نقدية أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. حيث ينطبق هذه السياسة أيضًا على تبادل أصل غير نقدي بآخر.

تقوم الجهة حكومية بقياس تكلفة هذا الأصل غير الملموس بالقيمة العادلة إذا كانت هذه القيمة قابلة للقياس بشكل موثوق. وإذا لم يتم قياس الأصل المشترى بالقيمة العادلة، يتم قياس تكلفته بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.

تكون القيمة العادلة للأصل غير الملموس التي لا يوجد بشأنها معاملات سوق قابلة للمقارنة، قابلة للقياس بشكل موثوق إذا:

1. كان التغير في نطاق تقديرات القيمة العادلة المعقولة ليس ذو أهمية جوهرية لذلك الأصل؛ أو
2. إذا كان من المعقول تقييم احتمالات التقديرات المختلفة ضمن النطاق وإستخدامها في تقدير القيمة العادلة. إذا كانت الجهة الحكومية قادرة على تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق إما للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، يتم حينها إستخدام القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم أكثر وضوحا.

مثال - الإعتراف بأصل غير ملموس عبر تبادل الأصول

عند بداية السنة الحالية، قامت جهة حكومية بالحصول على حقوق البث للقنوات الرياضية من طرف ثالث مقابل 100 أوقية من الذهب حيث كان الذهب متداولا بسعر 4,000 درهم اماراتي للأوقية الواحدة. بالإضافة إلى ذلك، تكبدت الجهة تكاليف بلغت 10,000 درهم اماراتي في تسجيل الحق الرسمي للبث و 5,000 درهم اماراتي للإعلان عن الادارة الجديدة و 15,000 درهم اماراتي حيث قام فريق تقنية البث بإجراء المزيد من التعديلات اللازمة لتحسين جودة البث كما تريد الإدارة.

على هذا الأساس تقوم الجهة الحكومية بمراجعة الشروط الأساسية للاعتراف بأصل غير ملموس مولد عبر تبادل الأصول، حيث تقوم بالتعامل مع القيمة العادلة لحقوق البث (سعر الذهب) وتكاليف تسجيل الحق الرسمي للبث على أنه أصل غير ملموس، ويتم الإعتراف به وقياسه والإفصاح عنه إستنادا على هذه السياسة. أما بالنسبة إلى التكاليف الأخرى (والتي تتمثل في 5,000 درهم اماراتي للإعلان عن الادارة الجديدة.

و 15,000 درهم اماراتي التعديلات اللازمة لتحسين جودة البث يتم الاعتراف بها ضمن المصروفات عندما يتم تكبدها.

وعلى هذا الاساس تقوم الجهة الحكومية بتسجيل القيد التالي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
أصل غير ملموس - حقوق البث *	المركز المالي	410,000	
مصروفات	الأداء المالي	20,000	
نقدية - حساب البنك	المركز المالي		430,000

* تم الإحتساب كما يلي: (4,000×100) + 10,000

5. تكاليف الموقع الإلكتروني

يعتبر الموقع الإلكتروني الخاص بالجهة والمخصص للوصول الداخلي أو الخارجي أصلا غير ملموس منشأ داخليا خاضع لمتطلبات هذه السياسة عند استيفاء الشروط التالية:

- شروط الاعتراف العامة المذكورة في الفقرة 3.2.3.1 من هذه السياسة.
- شروط الاعتراف الخاصة بمرحلة التطوير والمذكورة في الفقرة 3.2.3.1 من هذه السياسة، وبشكل خاص شرط قدرة الجهة الحكومية على إثبات قدرة الموقع الإلكتروني توليد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة أو تقديم خدمات متوقعة، على سبيل المثال، عندما يكون الموقع الإلكتروني قادرا على توليد الإيرادات، بما في ذلك الإيرادات المباشرة من تمكين المستخدمين من تقديم الطلبات، أو من تقديم الخدمات باستخدام الموقع الإلكتروني، بدلا من تقديمها في الموقع المادي باستخدام الموظفين الحكوميين المدنيين. حيث عادة لا يمكن للجهة الحكومية إثبات قدرة الموقع الالكتروني المطور بشكل حصري أو بشكل رئيس للترويج والدعاية لمنتجاتها على توليد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة أو خدمات متوقعة، وبالتالي يتم الاعتراف جميع نفقات تطوير مثل هذا الموقع الإلكتروني على أنها مصروف الفترة.

عادة تشمل مراحل تطوير الموقع الإلكتروني ما يلي:

1. التخطيط: تشمل دراسات الجدوى، وتحديد الأهداف والمواصفات، وتقييم البدائل، واختيار التفضيلات؛
2. التطبيق وتطوير البنية التحتية: تشمل الحصول على اسم النطاق، وشراء وتطوير المعدات وبرمجيات التشغيل، وتحميل التطبيقات المطورة، واختبار التحمل؛
3. تطوير التصميم الغرافيكي: تشمل تصميم مظهر صفحات الموقع الإلكتروني؛

4. تطوير المحتوى: تشمل إنشاء، شراء، إعداد، وتحميل المعلومات، إما نصية أو رسومية بطبيعتها، على الموقع الإلكتروني قبل إكمال تطوير الموقع.

تقوم الجهة الحكومية بتسجيل التكاليف المتعلقة بمرحلة "التخطيط" المرحلة 1 ضمن مصروفات الفترة المعنية (كما تم التطرق إليه في الفقرة 3.2.3.1 – مرحلة البحث)، بينما تقوم بالاعتراف بالتكاليف المتعلقة بالمراحل اللاحقة (مرحلة التطبيق وتطوير البنية التحتية، مرحلة التصميم الغرافيكي، ومرحلة تطوير المحتوى) كأصل غير ملموس، إلى حد البدأ في مرحلة تشغيل الموقع الالكتروني (عند اكتمال تطوير الموقع).

6. أصول تراثية غير ملموسة

بالرغم من أنه لا تتطلب هذه السياسة من الجهة الحكومية الإعتراف بالأصول التراثية، تقوم الجهة الحكومية بالافصاح عن طبيعة الأصول.

توصف بعض الأصول غير الملموسة على أنها أصول تراثية غير ملموسة بسبب أهميتها الثقافية والبيئية والتاريخية. وتشمل الأمثلة على أصول تراثية غير ملموسة تسجيل الأحداث التاريخية الهامة وحقوق إستخدام صورة شخصية عامة هامة مثلا على طابع بريدي أو قطع النقد. وتظهر على أصول تراثية غير ملموسة خصائص معينة، بما فيها الخصائص التالية (رغم أن هذه الخصائص ليست مقتصرة على هذه الأصول):

1. من غير المرجح أن تنعكس قيمتها التاريخية والثقافية والبيئية بالكامل بناء على سعر السوق فقط؛
2. يمكن أن تفرض الإلتزامات القانونية و/أو الشرعية حظرا أو قيودا صارمة على التصرف بالبيع؛
3. يمكن أن تزداد قيمتها مع مرور الوقت؛
4. قد يكون من الصعب تقدير أعمارها الإنتاجية، والتي قد تمتد في بعض الاوقات إلى مئات من السنين.

7. إلغاء الإعتراف

يتم إلغاء الإعتراف بالقيمة الدفترية لأي أصل من الأصول غير الملموسة:

1. عند بيعه أو التخلص منه؛ أو
2. عندما لا يتم توقع أية منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة من إستخدامه أو التصرف به.

المكاسب أو الخسائر الناجمة عن إلغاء الإعتراف بالأصول غير الملموسة يجب تحديدها على أنها الفرق بين صافي عائدات الإستبعاد، إذا كانت، والقيمة الدفترية للأصل. يتم الإعتراف

بهذه المكاسب أو الخسائر في بيان الأداء المالي. (إلا إذا اقتضى سياسة "عقود الايجار" خلافا لذلك عند البيع وإعادة الإستئجار).

يتم تحديد الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الإعتراف بأي أصل من الأصول غير الملموسة على أنه الفرق بين صافي عوائد البيع، إن وجدت، وقيمة الأصل الدفترية.

مثال - إلغاء الإعتراف عن طريق الاستبعاد

عند بداية السنة الحالية، قامت دائرة المالية باستبعاد البرنامج المحاسبي بقيمة دفترية 50,000 درهم إماراتي نظرا لعدم تناسب البرنامج مع أجهزة الكمبيوتر الجديدة (تكاليف بقيمة 300,000 درهم إماراتي مطروحا منها قيمة إطفاء متراكمة 250,000 درهم إماراتي).

على هذا الاساس، تقوم دائرة المالية بتسجيل القيود التالية:

الوصف	البيان	مدين	دائن
إطفاء متراكم	المركز المالي	250,000	
خسارة من الاستبعاد	الأداء المالي	50,000	
أصل غير ملموس - برنامج محاسبي	المركز المالي		300,000

8. الإفصاحات

تفصح الجهة الحكومية في البيانات المالية عما يلي لكل فئة من الأصول غير الملموسة، وتميز بين الأصول غير الملموسة مولدة داخليا والأصول غير الملموسة الأخرى:

1. سواء كان العمر الإنتاجي محددا أو غير محددا، إذا كان محدد، يتم الإفصاح عن الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإطفاء المستخدمة؛
2. أساليب الإطفاء المستخدمة للأصول غير الملموسة مع أعمار إنتاجية محددة؛
3. إجمالي القيمة الدفترية والاطفاء المتراكم (مجمع مع خسائر إنخفاض القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة؛
4. بند (بنود) بيان الاداء المالي الذي يتضمن إطفاء الأصل غير الملموس؛
5. مطابقة القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة التي تبين ما يلي:
   - ✓ الإضافات، مشيرة بشكل منفصل إلى تلك الناجمة من التطوير الداخلي، وتلك التي تم شراؤها بشكل منفصل؛
   - ✓ الأصول المصنفة بأنها محتفظ بها برسم البيع أو ضمن مجموعة مصنفة للبيع؛
   - ✓ الزيادات أو الإنخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم (إن وجدت)؛

✓ خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في بيان الأداء المالي خلال الفترة بموجب سياسة " انخفاض قيمة الأصول مولدة للنقد" أو سياسة " انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد " (إن وجدت)؛

✓ خسائر إنخفاض القيمة المعكوسة في بيان الأداء المالي خلال الفترة بموجب سياسة" انخفاض قيمة الأصول مولدة للنقد" أو سياسة " انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد " (إن وجدت)؛

✓ أية إطفاء تم الإعتراف به خلال الفترة؛

✓ التغيرات الأخرى في القيمة الدفترية خلال الفترة.

تفصح الجهة الحكومية عما يلي:

1. بالنسبة للأصل غير الملموس الذي يتم تقييمه على أنه ذو عمر إنتاجي غير محدد، الإفصاح عن القيمة الدفترية لذلك الأصل والأسباب التي تدعم تقييم العمر الإنتاجي غير المحدد. وفي تقديم هذه الأسباب، تصف الجهة الحكومية العامل (العوامل) التي لعبت دورا هاما في تحديد أن الأصل ذو عمر إنتاجي غير محدد، وعند إعطاء هذه الأسباب تقوم الجهة الحكومية بيان العامل (العوامل) التي لعبت دورا هاما في تحديد العمر الإنتاجي للأصل.
2. وصف، القيمة الدفترية، وفترة الإطفاء المتبقية لأي أصل فردي غير ملموس له قيمة جوهرية في البيانات المالية للجهة الحكومية.
3. بالنسبة للأصول غير ملموسة التي تم الإستحواذ عليها عن طريق معاملة غير تبادلية ومعترف بها مبدئيا بمقدار قيمتها العادلة:

   ✓ القيمة العادلة المعترف بها مبدئيا لهذه الأصول؛

   ✓ قيمتها الدفترية؛ و

4. وجود الأصول غير الملموسة المقيدة ملكيتها وقيمتها الدفترية والقيمة الدفترية للأصول غير الملموسة المرهونة كضمان للإلتزامات.
5. مبلغ الإلتزامات التعاقدية للإستحواذ على الأصول غير الملموسة.

تفصح الجهة حكومية عن إجمالي مبلغ الإنفاق على البحث والتطوير المعترف به كمصروف خلال الفترة.

تفصح الجهات الحكومية التي تعترف بالأصول التراثية عن بعض المسائل فيما يتعلق بهذه الأصول، ومنها على سبيل المثال:

1. أساس القياس المستخدم؛
2. طريقة الإستهلاك المستخدمة، إذا وجدت؛
3. إجمالي القيمة الدفترية؛

4. الإستهلاك المتراكم في نهاية الفترة، إن وجد؛
5. تسوية القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة مع توضيح عناصر معينة فيها.

السياسة 3 - العقارات الإستثمارية

جدول محتويات سياسة العقارات الإستثمارية

1. هدف السياسة 45
2. النطاق 45
3. تحديد وتصنيف الأصول على أنها عقارات إستثمارية 45
4. الاعتراف 46
5. القياس عند الإعتراف الأولي 47
6. القياس اللاحق 49
7. التحويلات 49
8. إستبعاد العقارات الإستثمارية 50
9. الإفصاحات 51

1. هدف السياسة

تهدف هذه السياسة إلى تحديد المعالجة المحاسبية للعقارات الإستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة حتى يتمكن مستخدمو البيانات المالية من التحقق من المعلومات التي تتعلق بالعقارات الإستثمارية الخاصة للجهة حكومية.

يتطرق هذه السياسة أساسا الى المواضيع التالية:

1. تحديد وتصنيف العقارات الاستثمارية؛
2. تحديد شروط الإعتراف بالعقارات الاستثمارية؛
3. تحديد تكاليف القياس الاولي لهذه العقارات الاستثمارية؛
4. متابعة هذه العقارات الاستثمارية من خلال تحديد تكاليف الاستهلاك وإنخفاض القيمة؛
5. حالات الاستبعاد وأسس معالجتها؛
6. الإفصاحات المتعلقة بالعقارات الاستثمارية.

2. النطاق

تتطرق هذه السياسة إلى محاسبة العقارات الإستثمارية بما في ذلك القياس في البيانات المالية لمستأجر العقارات الإستثمارية المحتفظ بها بموجب عقد إيجار تمويلي، والقياس في

البيانات المالية لمؤجر العقارات الإستثمارية والمؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي. تمت تغطية باقي العناوين المتعلقة بعقود الإيجار ضمن سياسة "عقود الإيجار".

لا تنطبق هذه السياسة على الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي (سياسة "الزراعة").

3. تحديد وتصنيف الأصول على أنها عقارات إستثمارية

تشمل العقارات الاستثمارية أنواع الاصول التالية:

1. العقارات (المبنى، الأرض، أو جزء من مبنى أو كليهما) التي تستعمل لغرض الحصول على ايرادات من الايجار أو زيادة في القيمة الرأسمالية؛
2. العقارات المملوكة من طرف الجهة الحكومية أو مؤجرة من خلال عقد ايجار تمويلي.

يمكن ان تقوم جهة الحكومية معينة بإدارة محفظة الممتلكات الحكومية على أساس محاسبي، وفي هذه الحالة تعرف الممتلكات التي تحتفظ بها هذه الجهة بالعقارات الإستثمارية، بإستثناء الممتلكات التي يحتفظ بها لإعادة البيع خلال السياق الطبيعي للعمليات.

لا تعتبر الممتلكات (المباني والأراضي) التي تستعمل للأغراض المذكورة ادناه كعقارات استثمارية:

1. تلك التي تستعمل لغرض إنتاج السلع أو تقديم الخدمات؛
2. تلك التي تستعمل لأغراض إدارية؛
3. تلك التي يتم بيعها ضمن النشاط الطبيعي للجهة المعنية.

يقدم الرسم البياني التالي ملخص الشروط الأساسية لتحديد العقارات الإستثمارية:

مبنى أو أرض أو جزء من مبنى او كليهما

الأصل مملوك او مؤجر بموجب عقد ايجار تمويلي

يحقق الأصل ايرادات ايجار أو زيادة في القيمة الرأسمالية

هل غرض استخدام الأصل هو:
لإنتاج السلع أو الخدمات أو
لأغراض ادارية
للبيع ضمن النشاط الطبيعي

لا ← استخدم سياسة "العقارات الاستثمارية"

نعم ← استخدام معيار الاستحقاق للحكومة المناسب

تحتفظ الجهات الحكومية في بعض الاحيان بممتلكات معينة تستعمل كما يلي:

1. جزء منها، لتحصيل بدل الايجار أو لزيادة القيمة الرأسمالية؛
2. جزء آخر، لاستعماله في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو لأغراض إدارية.

إذا كان من الممكن بيع هذه الاجزاء بشكل منفصل (أو تأجيرها بموجب عقد إيجار تمويلي بشكل منفصل) تتم محاسبة كل جزء من هذه الأجزاء بشكل منفصل. أما إذا لم يكن من الممكن بيع هذه الأجزاء بشكل منفصل، فإنه يتم تصنيف هذه الممتلكات ضمن العقارات إستثمارية، فقط في حالة تم الإحتفاظ بجزء صغير منها ليستعمل في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات أو لأغراض إدارية.

4. الاعتراف

يجب الإعتراف بالعقارات الإستثمارية كأصل، فقط إذا توفرت الشروط التالية:

1. عندما يكون من المحتمل تدفق مكاسب إقتصادية مستقبلية أو امكانية خدمة إلى الجهة الحكومية من هذه الممتلكات؛
2. عندما يمكن قياس تكلفة القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية بشكل موثوق.

عند الإعتراف المبدئي بالعقارات الإستثمارية، تقيم الجهة الحكومية جميع التكاليف المتعلقة بإستحواذ هذه الأصول في وقت تكبدها.

4.1 تبادل الأصول

يمكن الإستحواذ على عقار إستثماري أو أكثر مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مجموعة من الأصول النقدية وغير النقدية. ويتم قياس تكلفة العقارات الإستثمارية بالقيمة العادلة عند توفر الشروط التالية المذكورة في الفقرة 9 من سياسة "الممتلكات والآلات والمعدات".

5. القياس عند الإعتراف الأولي

يتم القياس الأولي للأصول حسب طبيعة المعاملات التي أدت للإستحواذ على الأصول كما يلي:

عقارات إستثمارية مستملكة من خلال معاملات تبادلية	عقارات إستثمارية مستملكة من خلال معاملات غير تبادلية
1. تتم عملية القياس الاولي للعقارات الإستثمارية المستحوذ عليها من خلال معاملات تبادلية على أساس التكلفة والتي تتألف من: 2. سعر الشراء بما في ذلك الرسوم المهنية للخدمات القانونية وضرائب نقل الممتلكات وضرائب الشراء غير المستردة بعد الخصم التجاري والحسم. 3. أية مصاريف أخرى مباشرة متكبدة لإعداد الأصل للإستخدام المقصود منه كما قررت الإدارة.	بالنسبة للعقارات الإستثمارية التي تم الإستحواذ عليها من خلال معاملات غير تبادلية، تكون تكلفتها هي القيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ.

لا تشمل تكلفة العقارات الإستثمارية التالي:

أ. تكاليف بدء التشغيل، إلا إذا كانت ضرورية لإعداد الممتلكات للإستخدام المقصود منه بالأسلوب الذي تحدده الإدارة؛

ب. الخسائر التشغيلية الأولية المتكبدة قبل تحقيق العقارات الإستثمارية لمستوى الإشغال المخطط له؛ أو

ت. المبالغ غير العادية من المواد المبددة والعمالة والمصادر الأخرى المتكبدة في إنشاء أو تطوير الممتلكات.

إذا تم تأجيل دفع ثمن عقار إستثماري من قبل جهة الحكومية معينة، فإن تكلفة هذا الأصل تعادل السعر النقدي. ويتم الإعتراف بالفرق بين هذا المبلغ وإجمالي الدفعات على أنه مصروف فائدة خلال الفترة المؤجلة.

مثال: الإعتراف بالعقارات الاستثمارية

عند بداية السنة الحالية، قامت دائرة التنظيم العقاري بشراء مبنى من طرف ثالث بقيمة 3,000,000 درهم اماراتي بهدف تأجيره إلى مؤسسات في القطاع الخاص. وتم تمويل الشراء من خلال اقتراض مبلغ بقيمة 3,000,000 درهم اماراتي (بفائدة 5% لمدة 5 سنوات)، كما بلغت رسوم الإقتراض مبلغ وقدره 50,000 درهم اماراتي. بينما بلغت مصاريف نقل الملكية المباشرة مبلغ بقيمة 60,000 درهم اماراتي.

بناءا على ذلك، يتم الاعتراف بالتكاليف التالية ضمن العقارات الاستثمارية:

أ. سعر الشراء: 3,000,000 درهم اماراتي

ب. الفائدة المتراكمة: لا يتم رسملتها

ت. رسوم الاقتراض: لا يتم رسملتها

ث. مصاريف نقل الملكية: 60,000 درهم اماراتي

وعلى هذا الاساس تقوم الجهة الحكومية بتسجيل القيد التالي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
عقارات استثمارية - مبنى	المركز المالي	3,060,000	
نقدية - حساب البنك	المركز المالي		3,060,000

كما قامت الدائرة بتطوير المبنى وتحويله إلى مكاتب إدارية وتأجيرها بموجب عقود ايجار تشغيلية لأطراف ثالثة مستقلة. وشملت النفقات الناتجة عن عملية التطوير، تكاليف هندسية وتخطيط بقيمة 100,000 درهم اماراتي وتكاليف تطوير المبنى بقيمة 1,350,000 درهم اماراتي. وعند إكتمال عملية التطوير واصبحت المكاتب جاهزة للإيجار، يتم الاعتراف بهذه التكاليف ضمن العقارات الاستثمارية:

وعلى هذا الاساس تقوم الدائرة بتسجيل القيد التالي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
عقارات استثمارية - مبنى	المركز المالي	1,450,000	
نقدية - حساب البنك	المركز المالي		1,450,000

على هذا الاساس، تبلغ التكلفة الإجمالية لهذا العقار الإستثماري (المبنى) مبلغ وقدره 4,510,000 درهم اماراتي.

يتعين الإعتراف بالتكلفة الأولية للممتلكات المستحوذ عليها بموجب عقد إيجار تمويلي والمصنفة على أنها عقارات إستثمارية بالقيمة العادلة للممتلكات أو بالقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الايجار، أيهما أقل. إضافة، يتم الإعتراف بمبلغ موازي على أنه إلتزام. لمزيد من التفاصيل حول ما هو منصوص عليه في عقد الإيجار التمويلي الرجوع إلى سياسة "عقود الايجار".

6. القياس اللاحق

على الجهة حكومية تطبيق نموذج التكلفة بعد الاعتراف المبدئي، حيث يتم القياس اللاحق لكافة العقارات الاستثمارية ومن ضمنها العقارات الإستثمارية قيد الإنشاء بما يتفق مع سياسة "الممتلكات والآلات والمعدات"، ويتم ذلك على التكلفة بعد خصم أي استهلاك متراكم وأي خسائر إنخفاض قيمة متراكمة.

يتطلب هذه السياسة من جميع الجهات الحكومية تحديد القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية، لهدف الإفصاح.

7. التحويلات

عند إستخدام نموذج التكلفة، تتم التحويلات بين العقارات الإستثمارية، والممتلكات التي يشغلها المالك، والمخزون، بنفس المبلغ المسجل للممتلكات المعاد تصنيفها، ولا يتم تغيير تكلفة هذه الممتلكات لأغراض القياس أو الإفصاح.

يجب أن تتم التحويلات إلى العقارات الإستثمارية أو منها عندما يكون هناك تغيير مؤكد في الإستعمال من خلال ما يلي:

1. بدء إستعمالها من قبل المالك (الجهة الحكومية)، حيث تتحول من عقارات إستثمارية إلى ممتلكات يشغلها المالك؛
2. نهاية إستعمالها من قبل المالك (الجهة الحكومية)، حيت تتحول من ممتلكات يشغلها المالك إلى عقارات إستثمارية؛
3. بداية سريان عقد إيجار تشغيلي (على أساس تجاري) لطرف آخر، حيث تتحول من مخزون إلى عقارات إستثمارية؛
4. بدء تطويرها بهدف البيع، حيث تتحول من عقارات إستثمارية إلى مخزون.

مثال - الإعتراف بالتحويلات من العقارات الإستثمارية إلى ممتلكات ومصانع ومعدات

عند بداية السنة الحالية، قامت دائرة التنمية الاقتصادية بتحويل مبنى مؤجر كمكاتب لشركات خاصة بقيمة دفترية 300,000 درهم إماراتي (تكاليف بقيمة 3,000,000 درهم إماراتي مطروحا منها قيمة الإستهلاك المتراكم 2,700,000 درهم إماراتي) إلى مبنى للاستعمال الخاص من قبل الجهة الحكومية كمكاتب ادارية. وعند بدء إستعمال المبنى من

قبل الجهة الحكومية، تقوم الجهة بتحويل المبنى من العقارات الإستثمارية إلى الممتلكات والآلات والمعدات وتسجيل المعاملة كما يلي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
أصل ثابت - مبنى	المركز المالي	3,000,000	
الاستهلاك المتراكم للأصل الثابت - مبنى	المركز المالي		2,700,000
الاستهلاك المتراكم للعقار الإستثماري - مبنى	المركز المالي	2,700,000	
عقارات استثمارية - مبنى	المركز المالي		3,000,000

8. إستبعاد العقارات الإستثمارية

يتم إلغاء الإعتراف بالقيمة الدفترية لأي أصل من العقارات الإستثمارية:

1. عند بيعه أو التخلص منه؛ أو
2. عندما لا يتم توقع أية منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية الخدمة من إستخدامه أو التصرف به.

يتم إستبعاد العقارات الإستثمارية من خلال بيعها أو تأجيرها إلى جهة أخرى أو طرف ثالث بموجب عقد ايجار تمويلي.

ينبغي تسجيل الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الإعتراف بالعقارات الإستثمارية في بيان الأداء المالي عندما يتم إلغاء الإعتراف بالأصل.

تقوم الجهة الحكومية بتحديد تاريخ إستبعاد العقارات الإستثمارية (من خلال عملية بيع) وتطبيق المتطلبات المذكورة في القسم 12 من سياسة "الممتلكات والآلات والمعدات".

أما إذا تم إستبعاد العقارات الإستثمارية من خلال عقد إيجار تمويلي أو "بيعها وإعادة تأجيرها"، تطبق الجهة الحكومية سياسة "عقود الايجار".

مثال – إلغاء الإعتراف عن طريق البيع

قامت دائرة الاراضي والتنظيم العقاري ببيع مبنى، مصنف ضمن العقارات الإستثمارية، حيث تبلغ قيمته الدفترية 200,000 درهم إماراتي (تكاليف بقيمة 3,000,000 درهم إماراتي مطروحا منها قيمة إستهلاك متراكمة 2,800,000 درهم إماراتي)، بمبلغ وقدره 500,000 درهم إماراتي لطرف ثالث.

على إثر تسليم المبنى وإنتقال المخاطر والمنافع المستقبلية والملكية إلى المشتري، تقوم الدائرة بتسجيل القيود التالية:

الوصف	البيان	مدين	دائن
نقدية - حساب البنك	المركز المالي	500,000	
الاستهلاك المتراكم	المركز المالي	2,800,000	
عقارات استثمارية – مبنى	المركز المالي		3,000,000
الربح من البيع	الأداء المالي		300,000

9. الإفصاحات

تطبق الإفصاحات المبينة أدناه بالإضافة إلى تلك الموجودة في سياسة "عقود الايجار". وتقدم الجهة التي تمتلك العقارات الإستثمارية إفصاحات حول الإيجارات القائمة. تقدم أيضا الجهة الحكومية التي تحتفظ بالعقارات الإستثمارية بموجب عقد إيجار تمويلي أو تشغيلي، إفصاحات المستأجر عن عقد الإيجار التمويلي، وإفصاحات المؤجر عن أية عقود ايجار تشغيلية قائمة.

تقوم الجهة الحكومية الإفصاح عما يلي:

1. الإفصاح عن تطبيق نموذج التكلفة؛
2. في أي ظروف تكون حصص الممتلكات مصنفة ومحتسبة للعقارات الإستثمارية؛
3. معايير الممارسة المستخدمة من قبل الجهة الحكومية للتمكن من تمييز العقارات الإستثمارية عن الممتلكات التي تستعملها الجهة أو الممتلكات التي تحتفظ بها للبيع خلال العمليات الطبيعية عندما يكون التصنيف صعبا؛
4. الأساليب والإفتراضات المعينة والمهمة التي تم الإستعانة بها لتحديد القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية، بما في ذلك بيان عما إذا كان تحديد القيمة العادلة مدعم بسياسة من السوق أم من خلال الإعتماد على عوامل أخرى (على الجهة الحكومية الإفصاح عنها) إلى حد كبير بسبب طبيعة الممتلكات ونقص بيانات السوق التي يمكن مقارنتها؛
5. الإفصاح عما إذا كانت القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية المدرجة في البيانات المالية (إن كانت من ناحية القياس أو الإفصاح (قد تم التوصل إليها بناءا على تقييم مقيم مستقل ذات مؤهلات مهنية ذات صلة معترف بها، ولديه خبرة حديثة في موقع وفئة العقارات الإستثمارية التي يقوم بتقييمها. وكما يتعين على الجهة الحكومية الإفصاح عن حقيقة عدم توفر هذا التقييم إذا لم يتم الإستعانة به؛
6. القيم الواردة في بيان الأداء المالي لكل ما يلي:

✓ إيراد بدل الإيجار من العقارات الإستثمارية؛

✓ المصاريف التشغيلية المباشرة (بما في ذلك مصاريف الإصلاح والصيانة) الناتجة عن العقارات الإستثمارية المحصلة لإيراد بدل إيجار خلال الفترة؛

✓ المصاريف التشغيلية المباشرة (بما في ذلك مصاريف الإصلاح والصيانة) الناتجة عن العقارات الإستثمارية غير المحصلة لإيراد بدل إيجار خلال الفترة؛

7. الإفصاح عن وجود قيود حول تحقيق ايراد العقارات الإستثمارية أو تسديد الإيراد وعوائد الإستبعاد إضافة إلى حجم تلك القيود؛
8. الإلتزامات التعاقدية لشراء أو بناء أو تطوير العقارات الإستثمارية أو للإصلاحات أو الصيانة أو التحسين.

بالإضافة إلى ذلك، على الجهة الحكومية الافصاح عما يلي:

1. طريقة الإستهلاك - القسط الثابت؛
2. العمر الإنتاجي أو معدلات الإستهلاك المستخدمة؛
3. إجمالي المبلغ المسجل والإستهلاك المتراكم (متضمنة خسائر إنخفاض القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة؛
4. تسوية المبلغ المسجل للعقارات الإستثمارية في بداية ونهاية الفترة مع إظهار ما يلي (المعلومات القابلة للمقارنة غير مطلوبة):

✓ الاضافات، الافصاح بشكل منفصل عن الاضافات الناتجة عن الاكتساب وكذلك الناتجة عن المصروف اللاحق المعترف به كأصل؛

✓ الإضافات الناجمة عن الاكتساب بواسطة دمج الجهة الحكومية؛

✓ إستبعاد الممتلكات؛

✓ الاستهلاك؛

✓ قيمة خسائر خفض القيمة المعترف بها، وقيمة خسائر إنخفاض القيمة المعكوسة خلال الفترة بما يتفق مع سياسة " انخفاض قيمة الأصول مولدة للنقد " أو "انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد" كما تقتضي الحاجة؛

✓ صافي فروقات الصرف الناشئة عن ترجمة البيانات المالية لعملة عرض مختلفة، إضافة إلى صافي فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة بيانات مالية مدرجة بعملة تختلف عن عملة العرض (أي الدرهم الإماراتي)؛

✓ التحويلات إلى المخزون والممتلكات التي يشغلها المالك ومنها؛

✓ تغيرات اخرى؛

5. القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية، وعندما لا تتمكن الجهة الحكومية من تحديد القيمة العادلة للعقارات الاستثمارية بشكل موثوق، عليها الافصاح عما يلي:

✓ وصف للعقارات الاستثمارية؛

✓ تفسير سبب عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بشكل موثوق؛

✓ نطاق التقديرات التي يحتمل ورود القيمة العادلة فيها، إن أمكن.

6. تحديد القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية.

تعريف وتحديد القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية

1. إن القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية هي السعر الذي يتم بموجبه تبادل الممتلكات بين أطراف، مطلعة وراغبة في عملية تجارية. تستثني القيمة العادلة تحديدا تقرير السعر التقدير المضخم أو المخفض بموجب شروط أو ظروف خاصة، مثل تمويل مشروط وعمليات بيع، وإعادة إستئجار، والإعتبارات الخاصة، أو التخفيضات الممنوحة من قبل أي شخص مرتبط بعملية البيع.
2. تقوم الجهة الحكومية بتحديد القيمة العادلة بدون أي طرح لتكاليف العملية التي من الممكن أن تتكبدها الجهة في البيع أو إستبعاد آخر.
3. لا تعكس القيمة العادلة للعقارات الإستثمارية المصاريف الرأسمالية التي سوف تحسن أو تعزز الممتلكات ولا تعكس المنافع الإقتصادية المستقبلية ذات العلاقة من هذا المصروف المستقبلي.
4. إن أفضل سياسة للقيمة العادلة هو عادة ما تحدده الأسعار الجارية في سوق نشط الممتلكات مشابهة في نفس الموقع والحالة وخاضعة لعتود إيجار وشروط تعاقدية مشابهة. حيث تقوم الجهة الحكومية بأخذ الحذر في تعريف الفروقات في الطبيعة والموقع والحالة للممتلكات أو الشروط التعاقدية والعقود الأخرى ذات العلاقة بالممتلكات.
5. في غياب وجود أسعار جارية في سوق نشطة، تقوم الجهة الحكومية بالأخذ في عين الإعتبار المعلومات من مصادر مختلفة والتي تتضمن:

   ✓ الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات مختلفة من حيث الطبيعة والموقع أو خاضعة لعقود إيجار أو عقود أخرى مختلفة معدلة لتعكس هذه الإختلافات؛

   ✓ الأسعار الأخيرة في سوق أقل نشاطا، مع تعديلات عليها لتعكس التغيرات في الأحوال الإقتصادية منذ تاريخ العمليات التي حدثت على الأسعار؛ و

   ✓ توقعات التدفقات النقدية المستقبلية معززة بالشروط لأي عقود إيجار قائمة حاليا أو عقود أخرى وبالسياسة الخارجي مثل إيجار السوق الحالية لممتلكات مشابهة في نفس المنطقة والحالة، وبإستخدام معدلات خصم تعكس تقييم السوق لعدم التأكد في المبالغ والتوقيت لتلك التدفقات النقدية.

في بعض الحالات، يمكن أن تؤدي المصادر المختلفة إلى نتائج مختلفة فيما يتعلق بالقيمة العادلة للعقارات الإستثمارية. على الجهة الحكومية إن تدرس أسباب هذه الإختلافات حتى تتوصل لتقدير القيمة العادلة بموثوقية وشفافية.

السياسة 4 - عقود الإيجار

جدول محتويات سياسة عقود الإيجار

1. هدف السياسة 58
2. النطاق 58
3. تحديد ما إذا كان الإتفاق يمثل عقد إيجار 58
4. تصنيف عقود الإيجار 60
4.1. مؤشرات تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي 60
5. تسجيل عقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجر 62
5.1. الأيجار التمويلي 62
5.1.1 القياس الأولي لعقود الإيجار التمويلية 62
5.1.2 القياس اللاحق للأصل 62
5.1.3 القياس اللاحق للالتزام 63
5.2. عقود الإيجار التشغيلية 66
6. تسجيل عقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجر 69
6.1. عقود الإيجار التمويلية 69
6.1.1 قياس الأصول الناتجة عن عقود الإيجار التمويلية 69
6.2. عقود الإيجار التشغيلية 73
7. الإفصاحات 75

1. هدف السياسة

تهدف هذه السياسة إلى تعريف عقود الإيجار وتصنيفها، هذا بالإضافة إلى تحديد شروط الإعتراف وقياس المعاملات الناتجة عن هذه العقود، وأسس عرض والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها ضمن البيانات المالية للهيئات الحكومية في عجمان.

تتطرق هذه السياسة الى المواضيع التالية:

1. عرض الشروط الأساسية لتحديد ما إذا كان الترتيب يمثل عقد إيجار؛
2. تصنيف عقود الإيجار بين عقود إيجار تمويلية وعقود إيجار تشغيلية؛
3. أسس الإعتراف وقياس المعاملات الناتجة عن عقود الإيجار من طرف المستأجر؛
4. أسس الإعتراف وقياس المعاملات الناتجة عن عقود الإيجار من طرف المؤجر؛

5. التطرق الى معاملات "البيع وإعادة الاستئجار" وكيفية معالجتها؛
6. عرض أهم المعلومات التي يجب الإفصاح عنها ضمن بيانات المؤجر والمستأجر المالية.

2. النطاق

تنطبق هذه السياسة على عقود الإيجار لأي هيئة حكومية تابعة لحكومة عجمان، وينطبق على كافة عقود الإيجار باستثناء:

1. إتفاقيات الإيجار لاستعمال النفط والغاز والغابات والمعادن وغيرها من الحقوق المعدنية؛ و
2. إتفاقيات الترخيص لبنود متعلقة بحقوق الملكية وحقوق التأليف مثل الأفلام وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات وحقوق المؤلف.

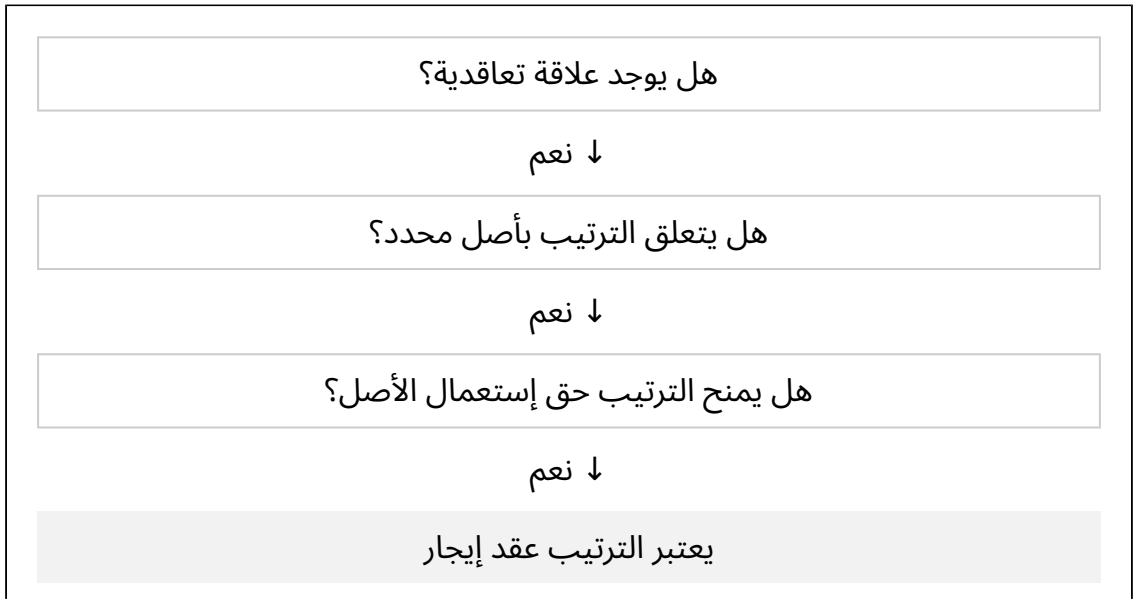
3. تحديد ما إذا كان الإتفاق يمثل عقد إيجار

يمكن أن تبرم الجهات الحكومية إتفاقيات والتي بموجبها يمكن لهيئة حكومية الحصول على حق استخدام الأصل لفترة محددة من الوقت أو إتفاقيات تقوم بموجبها حكومة عجمان بمنح حق استعمال الأصل من طرف جهة أخرى (يشمل ذلك هيئة حكومية أخرى أو طرف ثالث) لفترة محددة من الوقت.

عند إبرام مثل هذا النوع من الإتفاقيات، تقوم الجهة الحكومية بتحديد ما إذا كان الإتفاق يمثل عقد إيجار أو لا. ويكون ذلك من خلال التأكد من الشرطين الأساسيين التاليين:

1. تنفيذ الترتيب يعتمد على استخدام أصل أو أصول محددة؛
2. الترتيب ينقل الحق في استخدام الأصل أو الأصول المحددة.

يلخص الرسم البياني أدناه تطبيق الشروط لتحديد ما إذا كان الترتيب يمثل عقد إيجار.



في الأسئلة أعلاه، إذا كانت الإجابة "لا" في أي مرحلة، فإن الترتيب لا يعتبر عقد إيجار.

مثال - تقييم إتفاقية تقديم خدمات، إذا كانت تشمل عقد إيجار أولا

قامت دائرة المالية بعجمان بالدخول في إتفاقية مع طرف ثالث (مؤسسة خاصة) لإيجار الأرض لخدمات تعليمية وأكاديمية مقابل مبلغ سنوي متفق عليه. من أجل إستيفاء بنود هذا الترتيب، استوجب على المؤسسة بناء كلية طبية على الأرض المستأجرة من الحكومة.

كما ينص الإتفاق على ان تتوفر مقاعد مخصصة لمواطنين يتم اختيارهم من قبل الدائرة.

على هذا الأساس، تقوم الدائرة بتقييم هذا الإتفاق، والتأكد مما إذا كان يمثل عقد إيجار أو لا.

وإثر التأكد من وجود إتفاق تعاقدي بين الطرفين، تقوم الدائرة بتقييم الشرطين الأساسيين للتأكد من وجود عقد إيجار أو لا ضمن هذه الاتفاقية:

أ. الشرط 1 – تنفيذ الإتفاق يعتمد على استخدام أصل محددة؟

نعم، حيث أن المؤسسة لن تتمكن من تقديم الخدمات المتفق عليها (توفير التعليم) في حالة عدم وجود الأصل (الأرض التي سوف يتم إنشاء مبنى الاكادمية عليها).

ب. الشرط 2 - الترتيب ينقل الحق في استخدام الأصل؟

نعم، يُمكن الإتفاق المؤسسة الخاصة من الحصول على كل الأرباح الصادرة من الكلية وذلك حصريا خلال جزء كبير من الحياة الاقتصادية للأصل.

لذلك، يستوفي الإتفاق كل الشروط المذكورة أعلاه ويحتوي على عقد الإيجار.

تبين بقية أقسام الدليل، كيفية تصنيف هذا العقد وأسس الإعتراف بعناصره وقياسها.

4. تصنيف عقود الإيجار

يتم تصنيف عقد الإيجار كما يلي:

1. **عقد إيجار تمويلي:** هو الإيجار الذي ينقل بشكل جوهري كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية أحد الأصول، حيث يمكن أن ينتج عنه نقل للملكية القانونية، عند نهاية فترة العقد.
2. **عقد إيجار تشغيلي:** هي جميع عقود الإيجار التي لا تلبي تعريف "عقد إيجار تمويلي"، حيث لا يتم نقل كافة المخاطر والمنافع المتعلقة بملكية الأصل المؤجر للمستأجر.

يجب تصنيف عقود الإيجار وفقا لمضمونها وحقيقتها المالية وليس مجرد شكلها القانوني، حيث يتم تصنيف عقود الإيجار على أساس مدى تحمل أحد الطرفين للمخاطر المتعلقة بالأصل والمنافع المرتبطة بملكية الأصل المؤجر. حيث يمكن ان يتم التحقق من هذين العنصرين من خلال ما يلي:

المخاطر	المنافع

1. الطرف الذي يتحمل مخاطر الخسائر المحتملة نتيجة عدم استعمال الأصل أو التقادم التكنولوجي أو انخفاض قيمة الأصول نتيجة لتغير الظروف الاقتصادية؛ 2. الطرف الذي يتحمل مخاطر عمليات الإصلاح والصيانة للأصل؛ 3. الطرف الذي يتحمل مخاطر تكلفة التأمين/ الخسائر.	1. ينشأ منافع إقتصادية من خلال استخدام الأصل على مدى عمره الإنتاجي؛ 2. ينتج عن الأصل عمليات مربحة على مدى عمره الإنتاجي؛ 3. تحقيق أرباح عند بيع القيمة المتبقية من الأصل.

4.1. مؤشرات تصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي

تقوم الجهات الحكومية بتصنيف عقد الإيجار كعقد إيجار تمويلي إذا توفرت إحدى المؤشرات التالية:

1. سيتم نقل ملكية أصل معين للمستأجر عند نهاية مدة عقد الإيجار؛
2. يحق للمستأجر شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل بقدر كاف من القيمة العادلة وذلك في التاريخ الذي يكون فيه هذا الخيار قابلاً للممارسة، على أن يكون الخيار قابلاً للممارسة بشكل منطقي وأكيد عند بداية العقد؛
3. مدة عقد الإيجار تشكل الجزء الأكبر من العمر الإنتاجي للأصل حتى إذا لم يتم نقل الملكية، حيث يتم إعتبار مدة العقد على أنه يمثل "جزءا رئيسيا من العمر الإنتاجي للأصل" عندما تمثل أو تتجاوز مدة العقد 75% من العمر الإنتاجي للأصل؛
4. عند بداية عقد الإيجار، تبلغ القيمة الحالية "للحد الأدنى لدفعات الإيجار" المنصوص عليها في العقد، معظم مبلغ القيمة العادلة للأصل المؤجر؛
5. أن تكون الأصول المؤجرة ذات طبيعة خاصة بحيث لا يمكن إستخدامها إلا من قبل المستأجر دون القيام بتعديلات كبيرة؛
6. لا يمكن استبدال الأصول المؤجرة بغيرها من الأصول بسهولة.

مثال – تصنيف عقد استناداً على العمر الاقتصادي للأصل

قامت دائرة المالية بتأجير 10 سيارات، حيث ينص العقد على تأجير السيارات لمدة 4 سنوات، مع العلم أن العمر الاقتصادي لهذه السيارات هو 5 سنوات.

على هذا الأساس تغطي فترة العقد (4 سنوات) سنوات جزءاً كبيراً من العمر الاقتصادي للسيارة (5) سنوات)، حيث أن مدة 4 سنوات من أصل 5 سنوات هي مدة كافية لتوفر مؤشرات تصنيف العقد كإيجار تمويلي (وتساوي 80% من عمر الأصل).

مثال 1.3 – تصنيف عقد استناداً إلى الحد الأدنى لدفعات الإيجار

في تاريخ 1 مارس 2018، أبرمت دائرة الموارد البشرية عقد لتأجير آلة لمدة 3 سنوات، تمثل القيمة العادلة للآلة في تاريخ إبرام العقد 320,000 درهم إماراتي.

تبلغ الدفعات الشهرية للإيجار 10,000 درهم إماراتي، يتم دفعها عند نهاية الشهر (تبدأ الدفعات من تاريخ 31 مارس 2018 لمدة 36 شهر)، حيث تستعمل الدائرة معدل سعر اقتراض 8% لتقييم القيمة الحالية للدفعات المستقبلية بعمليات تمويل مماثلة.

على هذا الأساس، تقوم الدائرة بتقييم القيمة الحالية "للحد الأدنى لدفعات الإيجار" كما يلي:

- ✓ الدفعات الشهرية: 10,000 درهم إماراتي.
- ✓ المعدل الشهري: (8%/12) أو 0.667%
- ✓ عدد الدفعات: 36 دفعة

❖ القيمة الحالية "للحد الأدنى لدفعات الإيجار": *319,118 درهم إماراتي.

* حيث يتم إحتساب هذا المبلغ من خلال إستعمال صيغة "القيمة الحالية للقسط" ويتم احتسابها كما يلي:

$$r / [\ ^{n-}p\ [\ 1 - (1 + r)$$

- حيث يمثل الحرف P الدفعات الشهرية.
- حيث يمثل الحرف r المعدل الشهري.
- حيث يمثل الحرف n عدد الدفعات.

بالتالي تقوم الدائرة بتصنيف الإتفاق على أنه عقد إيجار تمويلي، بما أن القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار تساوي تقريباً القيمة العادلة للأصل عند إبرام العقد.

على هذا الأساس، يكون القيد المحاسبي الذي سيقوم مستشفى عجمان بتسجيله عند بدء عقد الإيجار، كما يلي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
أصل من عقد إيجار تمويلي - آلة	المركز المالي	319,118	
التزام متعلق بعقد إيجار تمويلي	المركز المالي		319,118

5. تسجيل عقود الإيجار في البيانات المالية للمستأجر

5.1. الإيجار التمويلي

5.1.1. القياس الأولي لعقود الإيجار التمويلية

عند بدء مدة عقد الإيجار وتصنيفه كعقد إيجار تمويلي تقوم الجهة الحكومية (المستأجر) بالإعتراف ضمن بيان المركز المالي بالأصل المؤجر ضمن الأصول والالتزام المتعلق بدفع الإيجارات ضمن الالتزامات.

المبلغ التي يتم الإعتراف به كأصل وكالتزام، الأقل من:

1. القيمة العادلة للأصل المؤجر عند بداية عقد الإيجار؛ أو
2. القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار، حيث أنه عند احتساب القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار يكون سعر الفائدة المستعمل لإحتساب القيمة الحالية هو معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار إذا كان من الممكن تحديد ذلك، أما إذا لم يكن ذلك ممكنا فيجب استعمال معدل سعر الاقتراض.

تقوم الجهة الحكومية بتحديد معدل الفائدة الضمني في عقد الإيجار باستعمال المعادلة التالية، حيث يكون:

مجموع القيمة الحالية من:	=	مجموع:
الحد الأدنى لدفعات الإيجار، مضافا إليه القيمة المتبقية غير المضمونة.		القيمة العادلة للأصل المؤجر، مضافا إليه أي تكاليف مباشرة أولية للمؤجر.

يتمثل معدل سعر الاقتراض للمستأجر في:

1. سعر الفائدة الضمني التي ستكون الجهة الحكومية (المستأجر) مطالبة أن تدفعه على إيجار مماثل؛ أو
2. إذا لم يكن ذلك متوفرا، فإن معدل سعر الاقتراض للمستأجر عند بدء عقد الإيجار، يتمثل في سعر الفائدة التي تتكبدها الجهة الحكومية لاقتراض الأموال اللازمة لشراء أصل مشابه، في ظروف مشابهة.

تقوم الجهة الحكومية بتضمين التكاليف المبدئية المباشرة للأنشطة المنفذة من قبل المستأجر في عقد إيجار تمويلي كجزء من المبلغ المسجل كأصل بموجب هذا العقد، على سبيل المثال، في حالة التفاوض لتأمين اتفاقيات تأجير.

5.1.2. القياس اللاحق للأصل

يتم القياس اللاحق للأصل كما يلي:

1. إذا كان من المؤكد أن الجهة الحكومية (المستأجر) الحصول على ملكية الأصل عند انتهاء مدة العقد، يتم قياس وتسجيل الاستهلاك على الأساس الموضح في المعايير المذكورة أعلاه.
2. إذا لم يكن من المؤكد بدرجة معقولة أن الجهة الحكومية (المستأجر) ستحصل على الملكية بانتهاء مدة عقد الإيجار، فلابد من استهلاك الأصل بشكل كامل خلال الفترة الأقصر من:
   - ✓ مدة عقد الإيجار؛ أو
   - ✓ عمره الإنتاجي.

5.1.3. القياس اللاحق للالتزام

تقوم الجهة الحكومية بتقسيم المبلغ المتعلق بالحد الأدنى لدفعات الإيجار بين تكاليف التمويل وتخفيض رصيد الالتزام. كما يجب أن تقوم الجهة الحكومية بتوزيع تكاليف التمويل على الفترات المعنية خلال مدة عقد الإيجار، بحيث ينتج عن ذلك معدل فائدة دوري ثابت على الرصيد المتبقي من الالتزامات.

فيما يتعلق بالدفعات العرضية أو الطارئة والمتعلقة بعقد الإيجار، تقوم الجهة الحكومية بتسجيلها ضمن مصروفات الفترة التي تستحق فيها هذه المبالغ.

مثال – تسجيل المعاملات المتعلقة بعقد إيجار تمويلي في حسابات المستأجر

في 1 يناير 2016، قامت حكومة عجمان الرقمية (المستأجر) بإبرام إتفاقية إيجار لآلة لدفع المعاملات الحكومية الكترونيا، حيث تمتد مدة عقد الإيجار على 3 سنوات، كما أنه تم الإتفاق على إعادة الآلة إلى المؤجر. تبلغ قيمة الدفعات السنوية 150,000 درهم إماراتي يتم دفعها عند انتهاء السنة (31 ديسمبر 2016 و 31 ديسمبر 2017 و31 ديسمبر 2018). يقدر معدل الفائدة الضمني لهذا العقد بـ 5%.

بالإضافة إلى ذلك، ستكون الجهة مطالبة بدفع مبالغ إيجار عرضية، حيث تم الإتفاق على دفع الجهة الحكومية 2% من قيمة الإيرادات التي ستنتج عن استعمال الآلة.

عند إبرام العقد، تقدر القيمة العادلة للآلة بـ 410,000 درهم إماراتي، ويقدر عمرها الإنتاجي ب 4 سنوات.

خلال مدة العقد حققت الجهة الحكومية إيرادات ناتجة عن استعمال الآلة كما يلي:

السنة الأولى	210,000 درهم إماراتي

السنة الثانية	290,000 درهم إماراتي
السنة الثالثة	320,000 درهم إماراتي

الخطوة الأولى - تحديد قيمة الأصل والالتزام التي يجب تسجيلها عند الإعتراف الأولي.

إستنادا على المعلومات المتوفرة، يتم إحتساب القيمة الحالية "للحد الأدنى لدفعات الإيجار" والتي تبلغ 408,487 درهم إماراتي.

*تم إحتساب هذا المبلغ كما يلي: 408,487 = 150,000 / (1.05)^{1} + 150,000 / (1.05)^{2} + 150,000 / (1.05)^{3}

وبالتالي، عند بدء عقد الإيجار، يتم تسجيل الأصل والالتزام كما يلي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
أصل من عقد إيجار تمويلي - آلة	المركز المالي	408,487	
التزام متعلق بعقد إيجار تمويلي	المركز المالي		408,487

الخطوة الثانية - تحديد قيمة تكاليف التمويل وتخفيض الالتزام المتعلقة بدفعات الإيجار

التاريخ	الدفعات	تكاليف التمويل	تخفيض الالتزام	رصيد الالتزام
1 يناير 2016	-	-	-	408,487
31 ديسمبر 2016	150,000	20,424*	129,576**	278,911***
31 ديسمبر 2017	150,000	13,946	136,054	142,857
31 ديسمبر 2018	150,000	7,143	142,857	0

تم إحتساب هذه المبالغ كما يلي:

* رصيد الالتزام عند بداية الفترة x سعر الفائدة: 408,487*5% = 20,424.

** تقسيم قيمة الدفعة بين تكاليف التمويل وتخفيض قيمة الالتزام: 150,000 – 20,424 = 129,576.

*** تحديد قيمة الالتزام المتبقية لبقية الفترة: 408,487 – 129,576 = 278,911.

ملاحظة: يتم تسجيل الإيجارات العرضية عند استحقاقها حسب الإتفاق، ولا يتم إدراجها ضمن تحديد قيمة الالتزام عند بدء العقد.

الخطوة الثالثة - تسجيل قيود دفع الإيجار واستهلاك الأصل عند نهاية كل سنة

في تاريخ 31 ديسمبر 2016

(1) تسجيل مصاريف استهلاك الأصل على المدة الأقصر بين مدة العقد (3 سنوات) وعمره الإنتاجي (4 سنوات)

الوصف	البيان	مدين	دائن
مصاريف استهلاك - آلة وتساوي (408,487) مقسومة على 3 سنوات	الأداء المالي	136,162	
استهلاك متراكم - آلة	المركز المالي		136,162

(2) تسجيل دفعات الإيجار وتخفيض الالتزام المتعلق بالعقد.

الوصف	البيان	مدين	دائن
التزام متعلق بعقد إيجار تمويلي	المركز المالي	129,576	
تكاليف التمويل	الأداء المالي	20,424	
مصاريف إيجار عرضية (210,000 درهم إماراتي × 2%)	الأداء المالي	4,200	
نقدية - حساب البنك	المركز المالي		154,200

في تاريخ 31 ديسمبر 2017

(1) تسجيل مصاريف الاستهلاك

الوصف	البيان	مدين	دائن
مصاريف استهلاك - آلة	الأداء المالي	136,162	
استهلاك متراكم - آلة	المركز المالي		136,162

(2) تسجيل دفعات الإيجار وتخفيض الالتزام المتعلق بالعقد.

الوصف	البيان	مدين	دائن
التزام متعلق بعقد إيجار تمويلي	المركز المالي	136,054	

الوصف	البيان	مدين	دائن
تكاليف التمويل	الأداء المالي	13,946	
مصاريف إيجار عرضية (290,000 درهم إماراتي × 2%)	الأداء المالي	5,800	
نقدية - حساب البنك	المركز المالي		155,800

في تاريخ 31 ديسمبر 2018

تسجيل مصاريف الاستهلاك

الوصف	البيان	مدين	دائن
مصاريف استهلاك - آلة	الأداء المالي	136,162	
استهلاك متراكم - آلة	المركز المالي		136,162

(1) تسجيل دفعات الإيجار وتخفيض الالتزام المتعلق بالعقد.

الوصف	البيان	مدين	دائن
التزام متعلق بعقد إيجار تمويلي	المركز المالي	142,857	
تكاليف التمويل	الأداء المالي	7,143	
مصاريف إيجار عرضية (320,000 درهم إماراتي × 2%)	الأداء المالي	6,400	
نقدية - حساب البنك	المركز المالي		156,400

5.2. عقود الإيجار التشغيلية

يتم الإعتراف بدفعات الإيجار المتعلقة بعقد إيجار تشغيلي على أنها مصروف عند استحقاقها (باستثناء تكاليف الخدمات كالتأمين والصيانة) على أساس القسط الثابت على مدى فترة الإيجار.

يتم الإعتراف بالدفعات مقابل الخدمات مثل التأمين والصيانة، بشكل منفصل والإفصاح عنها في فترة حدوثها.

عندما يشمل عقد الإيجار نسبة زيادة ثابتة (على سبيل المثال 3% سنويا)، تقوم الجهة الحكومية بإحتساب التكلفة الإجمالية لعقد الإيجار بشكل شامل (على مدى فترة الإيجار) ومن ثم تحديد قيمة الإيجار بشكل ثابت على مدى فترة عقد الإيجار.

ينتج عادة من تحديد قيمة الإيجار بشكل ثابت على مدى مدة الإيجار، فرق بين دفعات الإيجار الفعلية والمبالغ المحددة بشكل ثابت مما يتطلب تسجيل أصل أو التزام مالي في بيان المركز المالي، كما يلي:

1. أصل مالي: إذا كان المبلغ الفعلي المدفوع أعلى من المبلغ المحدد بشكل ثابت؛
2. التزام مالي: إذا كان المبلغ الفعلي المدفوع أقل من المبلغ المحدد بشكل ثابت.

لا تقوم الجهة الحكومية بإحتساب التكلفة الإجمالية لعقد الإيجار بشكل ثابت على مدى فترة الإيجار في الحالات التالية:

1. عقد الإيجار لفترة غير محددة؛
2. عقد الإيجار على أساس شهري؛
3. ليس هناك زيادة في قيمة دفعات الإيجار.

مثال - تأجير مبنى من خلال عقد إيجار تشغيلي

في 1 يناير 2015، قامت دائرة الأراضي والتنظيم العقاري في عجمان باستئجار مبنى لمدة 5 سنوات، بقيمة إيجار سنوية 450,000 درهم إماراتي، مع الإتفاق على زيادة قيمة الإيجار سنوياً (ابتداءا من نهاية السنة الأولى) بقيمة 5%.

يتم دفع الإيجار بشكل سنوي، عند انتهاء السنة (31 ديسمبر).

على هذا الأساس تقوم الجهة الحكومية بتحديد قيمة الإيجار بشكل ثابت على مدى فترة عقد الإيجار كما يلي:

السنة	قيمة العقد *	الدفعات **	قيمة الإيجار بشكل ثابت ***	أصل (التزام)
السنة الأولى	450,000	450,000	497,307	(47,307)
السنة الثانية	*472,500	472,500	497,307	(24,807)
السنة الثالثة	496,125	496,125	497,307	(1,182)
السنة الرابعة	520,931	520,931	497,307	23,624
السنة الخامسة	546,978	546,978	497,307	49,671
المجموع	2,486,534	2,486,534	2,486,534	0

* يتم إحتساب قيمة الإيجار السنة التالية كما يلي: (السنة الحالية × 1.05).

** دفعات الإيجار كما تم الإتفاق عليه في العقد (زيادة قيمة الإيجار)

*** قيمة الإيجار بشكل ثابت: مجموع الدفعات مقسوم على مدة الإيجار : (2,486,534 / 5)

يتم تسجيل القيود المحاسبية بشكل سنوي كما يلي:

عند انتهاء السنة الأولى - في 31 ديسمبر 2015

الوصف	البيان	مدين	دائن
مصروفات - إيجار	الأداء المالي	497,307	
نقدية - حساب بنك	المركز المالي		450,000
التزام مالي - متعلق بتحديد قيمة الإيجار بشكل ثابت	المركز المالي		47,307

عند انتهاء السنة الثانية – في 31 ديسمبر 2016

الوصف	البيان	مدين	دائن
مصروفات - إيجار	الأداء المالي	497,307	
نقدية - حساب بنك	المركز المالي		472,500
التزام مالي - متعلق بتحديد قيمة الإيجار بشكل ثابت	المركز المالي		24,807

عند انتهاء السنة الثالثة – في 31 ديسمبر 2017

الوصف	البيان	مدين	دائن
مصروفات - إيجار	الأداء المالي	497,307	
نقدية - حساب بنك	المركز المالي		496,125
التزام مالي - متعلق بتحديد قيمة الإيجار بشكل ثابت	المركز المالي		1,182

عند انتهاء السنة الرابعة - في 31 ديسمبر 2018

الوصف	البيان	مدين	دائن
مصروفات - إيجار	الأداء المالي	497,307	
التزام مالي - تخفيض قيمة الالتزام الناتج عن تحديد قيمة الإيجار بشكل ثابت، حتى يتم تصفيره	المركز المالي	23,624	
نقدية - حساب بنك	المركز المالي		520,931

عند انتهاء السنة الخامسة - في 31 ديسمبر 2019

الوصف	البيان	مدين	دائن
مصروفات - إيجار	الأداء المالي	497,307	
التزام مالي - تخفيض قيمة الالتزام الناتج عن تحديد قيمة الإيجار بشكل ثابت، حتى يتم تصفيره	المركز المالي	49,671	
نقدية - حساب بنك	المركز المالي		546,978

يتم الاعتراف بالحوافز المستلمة ضمن عقد الإيجار على أنها جزء لا يتجزأ من عقد الإيجار بغض النظر عن طبيعة أو شكل أو توقيت الحوافز. حيث تعتبر الجهة الحكومية الحوافز كنقص في مصروف الإيجار عند تحديد قيمة الإيجار بشكل ثابت على مدى فترة عقد الإيجار.

مثال - تأجير مبنى من خلال عقد إيجار تشغيلي مع حوافز

سيتم الأخذ بعين الإعتبار المعطيات المذكورة ضمن المثال السابق.

بالإضافة إلى تلك المعطيات، قام المؤجر بتحفيز دائرة الأراضي والتنظيم العقاري في عجمان على التعاقد لسنة إضافية (6 سنوات)، من خلال دفع نصف الإيجار لتلك السنة.

على هذا الأساس تقوم الجهة الحكومية بتحديد قيمة الإيجار بشكل ثابت على مدى فترة عقد الإيجار كما يلي:

السنة	قيمة العقد *	الدفعات **	قيمة الإيجار بشكل ثابت***	أصل (التزام)
السنة الأولى	450,000	450,000	462,283	(12,283)
السنة الثانية	472,500	472,500	462,283	10,217
السنة الثالثة	496,125	496,125	462,283	33,842
السنة الرابعة	520,931	520,931	462,283	58,648
السنة الخامسة	546,978	546,978	462,283	84,695
السنة السادسة	574,327	287,163	462,283	(175,120)
المجموع	3,060,861	2,773,697	2,773,697	0

* يتم إحتساب قيمة الإيجار السنة التالية كما يلي:(السنة الحالية × 1.05).

** دفعات الإيجار كما تم الإتفاق عليه في العقد (زيادة قيمة الإيجار)

*** قيمة الإيجار بشكل ثابت: مجموع الدفعات مقسوم على مدة الإيجار: (2,773,697 / 6)

يتم تسجيل القيود المحاسبية بنفس الطريقة التي تم عرضها في المثال 1.6.

6. تسجيل عقود الإيجار في البيانات المالية للمؤجر

6.1. عقود الإيجار التمويلية

عادة، ينتج عن الإعتراف بمعاملات عقود الإيجار التمويلي في حسابات المؤجر تسجيل ما يلي:

1. الإعتراف بأصل مالي، بالقيمة الإجمالية للإستثمار. ناتج عن إلغاء الإعتراف بالأصل المؤجر؛
2. إيراد مبيعات ناتج عن نقل جميع المخاطر والعوائد المرتبطة المتعلقة بالأصل المؤجر؛
3. تقييم إيرادات التمويل، عند بدء العقد، وتسجيلها كإيرادات مؤجلة على مدة العقد؛
4. تسجيل إيرادات التمويل عند استحقاقها.

تقوم الجهة الحكومية (المؤجر) بتسجيل دفعات الإيجار المستحقة بموجب عقد إيجار تمويلي على أنها أصول في بياناتها الخاصة بالمركز المالي. حيث يتوجب عرض هذه الأصول كذمم مدينة بقيمة تساوي صافي الاستثمار في عقد الإيجار.

تنقل جميع المخاطر والعوائد المرتبطة بالملكية القانونية فعلياً بموجب عقد الإيجار التمويلي من قبل المؤجر. ولذلك تعامل دفعات الإيجار المستحقة من قبل المؤجر على أنها تسديد للمبلغ الأصلي والإيراد المالي لتعويض المؤجر عن استثماره وخدماته.

6.1.1. قياس الأصول الناتجة عن عقود الإيجار التمويلية

ويتم احتساب المكسب أو الخسارة الناتج عن عقد إيجار تمويلي والمسجل عند بداية عقد الإيجار التمويلي من قبل الجهة الحكومية المؤجرة من خلال تحديد:

1. إيراد المبيعات: القيمة العادلة للأصل أو القيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار المستحقة للمؤجر والتي تحتسب بمعدل الفائدة الضمني بعقد الإيجار، أيهما أقل.
2. تكلفة المبيعات: هي التكلفة، أو المبلغ المسجل إذا كان مختلف، للأصل المؤجر مطروحاً منها القيمة الحالية لقيمة الأصل عند نهاية العمر الإنتاجي غير المضمونة.
3. الفرق بين إيراد المبيعات وتكلفة المبيعات هو المكسب أو الخسارة الناتجة عن البيع والمعترف به من قبل الجهة الحكومية المؤجرة.

إثر ذلك، تقوم الجهة الحكومية المؤجرة بقياس صافي الاستثمار، حيث يمثل إجمالي المبالغ المتعلقة بعقد الإيجار مخصومة باستعمال معدل سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار:

تشمل إجمالي المبالغ المتعلقة بعقد الإيجار:

1. الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستحقة؛
2. القيمة المتبقية غير المضمونة من الأصل والتي تعود إلى للمؤجر.

يعترف بالتكاليف المبدئية المباشرة على أنها مصروف عند بداية مدة عقد الإيجار لأنها ترتبط بشكل أساسي بتحقيق الجهة الحكومية المؤجرة لمكسب أو خسارة ناتجة عن البيع.

مثال - تسجيل المعاملات المتعلقة بعقد إيجار تمويلي في حسابات المؤجر

في 1 يناير 2016، قامت الشرطة (المؤجر) بإبرام إتفاقية إيجار سيارة، حيث تمتد مدة عقد الإيجار على 3 سنوات، تبلغ قيمة الدفعات السنوية 150,000 درهم إماراتي يتم دفعها عند انتهاء السنة (31 ديسمبر 2016 و31 ديسمبر 2017 و31 ديسمبر 2018). يقدر معدل الفائدة الضمني لهذا العقد بـ 5%.

بالإضافة إلى ذلك، تبلغ القيمة الدفترية للسيارة في حسابات الشرطة عند إبرام الإتفاقية 380,000 درهم إماراتي، بينما تقدر القيمة العادلة للأصل 410,000 درهم إماراتي.

الخطوة الأولى - تحديد قيمة صافي الاستثمار.

إستنادا على المعلومات المتوفرة، يتم إحتساب قيمة صافي الاستثمار من خلال تحديد القيمة الحالية للمبالغ المتعلقة بالإيجار والتي تبلغ 408,487 درهم إماراتي.

*تم إحتساب هذا المبلغ كما يلي: $408,487 = (150,000/(1.05)^1) + (150,000/(1.05)^2) + (150,000/(1.05)^3)$

عند بدء عقد الإيجار، يتم تسجيل القيد التالي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
أصل مالي من عقد إيجار تمويلي - إجمالي الاستثمار	المركز المالي	450,000	
إيرادات تمويل مؤجلة (التزام) (150,000 × 3) - 408,487	المركز المالي		41,513
إلغاء الإعتراف بأصل ثابت - الآلة المؤجرة	المركز المالي		380,000
إيراد متعلق بإلغاء الإعتراف بأصل ثابت (408,487 - 380,000)	الأداء المالي		28,487

الخطوة الثانية - تحديد قيمة إيرادات التمويل وتسجيل الإيرادات المتعلقة بالإيجار:

التاريخ	الدفعات	إيراد التمويل	تحصيل الإستثمار	رصيد الإستثمار
1 يناير 2016	-	-	-	408,487

التاريخ	الدفعات	إيراد التمويل	تحصيل الإستثمار	رصيد الإستثمار
31 ديسمبر 2016	150,000	*20,424	**129,576	***278,911
31 ديسمبر 2017	150,000	13,946	136,054	142,857
31 ديسمبر 2018	150,000	7,143	142,857	0

تم إحتساب هذه المبالغ باستعمال المعادلات التالية:

* صافي الإستثمار عند بداية الفترة x سعر الفائدة: 408,487 20,424 = 5% x

** تقسيم قيمة الدفعة بين إيرادات التمويل وتحصيل صافي الإستثمار: 150,000 - 20,424 = 129,576.

*** تحديد قيمة صافي الإستثمار التي سيتم تحصيلها خلال بقية الفترات: 408,487 – 129,576 = 278,911.

الخطوة الثالثة – تسجيل قيود الإيجار والإيراد التمويلي عند نهاية كل سنة

في تاريخ 31 ديسمبر 2016

الوصف	البيان	مدين	دائن
نقدية - حساب البنك	المركز المالي	150,000	
أصل مالي من عقد إيجار تمويلي - إجمالي الاستثمار	المركز المالي		150,000
إيرادات تمويل مؤجلة (التزام)	المركز المالي	20,424	
إيرادات تمويل	الأداء المالي		20,424

في تاريخ 31 ديسمبر 2017

الوصف	البيان	مدين	دائن
نقدية - حساب البنك	المركز المالي	150,000	
أصل مالي من عقد إيجار تمويلي - إجمالي الاستثمار	المركز المالي		150,000
إيرادات تمويل مؤجلة (التزام)	المركز المالي	13,946	
إيرادات تمويل	الأداء المالي		13,946

في تاريخ 31 ديسمبر 2018

الوصف	البيان	مدين	دائن
نقدية - حساب البنك	المركز المالي	150,000	
أصل مالي من عقد إيجار تمويلي - إجمالي الاستثمار	المركز المالي		150,000
إيرادات تمويل مؤجلة (التزام)	المركز المالي	7,143	
إيرادات تمويل	الأداء المالي		7,143

6.2. عقود الإيجار التشغيلية

تقوم الجهة الحكومية المؤجرة بقياس إيراد الإيجار بموجب عقود الإيجار التشغيلية على أساس قسط ثابت خلال مدة عقد الإيجار.

مثال - هيئة حكومية تؤجر مبنى (عقد إيجار تشغيلي)

في 1 يناير 2015، قامت دائرة الأراضي والتنظيم العقاري في عجمان بإبرام عقد تأجير لمبنى لمدة تمتد على 5 سنوات، بقيمة إيجار سنوية 450,000 درهم إماراتي، مع الإتفاق على ترفيع قيمة الإيجار سنويا (إبتداءا من نهاية السنة الأولى) بقيمة 8%.

يتم دفع الإيجار بشكل سنوي، عند انتهاء السنة (31 ديسمبر).

على هذا الأساس تقوم الجهة الحكومية بتحديد قيمة الإيجار بشكل ثابت على مدى فترة عقد الإيجار كما يلي:

السنة	قيمة العقد	المبالغ المحصلة	قيمة الإيجار بشكل ثابت	أصل (التزام)
السنة الأولى	450,000	450,000	497,307	47,307
السنة الثانية	472,500*	472,500*	497,307	24,807
السنة الثالثة	496,125	496,125	497,307	1,182
السنة الرابعة	520,931	520,931	497,307	(23,624)
السنة الخامسة	546,978	546,978	497,307	(49,671)
المجموع	2,486,534	2,486,534	2,486,534	0

* يتم إحتساب قيمة الإيجار السنة التالية كما يلي: (السنة الحالية*1.05).

** دفعات الإيجار كما تم الإتفاق عليه في العقد (ترفيع قيمة الإيجار)

*** قيمة الإيجار بشكل ثابت: مجموع الدفعات/مدة الإيجار (2,486,534/5)

يتم تسجيل القيود المحاسبية بشكل سنوي كما يلي:

عند انتهاء السنة الأولى - في 31 ديسمبر 2015

الوصف	البيان	مدين	دائن
نقدية - حساب بنك	المركز المالي	450,000	
أصل مالي – إيجارات مستحقة	المركز المالي	47,307	
إيرادات تأجير	الأداء المالي		497,307

عند انتهاء السنة الثانية – في 31 ديسمبر 2016

الوصف	البيان	مدين	دائن
نقدية - حساب بنك	المركز المالي	472,500	
أصل مالي – إيجارات مستحقة	المركز المالي	24,807	
إيرادات تأجير	الأداء المالي		497,307

عند انتهاء السنة الثالثة – في 31 ديسمبر 2017

الوصف	البيان	مدين	دائن
نقدية - حساب بنك	المركز المالي	496,125	
أصل مالي – إيجارات مستحقة	المركز المالي	1,182	
إيرادات تأجير	الأداء المالي		497,307

عند انتهاء السنة الرابعة - في 31 ديسمبر 2018

الوصف	البيان	مدين	دائن
نقدية - حساب بنك	المركز المالي	520,931	
أصل مالي - إيجارات مستحقة (تخفيض)	المركز المالي		23,624
إيرادات تأجير	الأداء المالي		497,307

عند انتهاء السنة الخامسة – في 31 ديسمبر 2019

الوصف	البيان	مدين	دائن
نقدية - حساب بنك	المركز المالي	546,978	
أصل مالي – إيجارات مستحقة (تخفيض)	المركز المالي		49,671

الوصف	البيان	مدين	دائن
إيرادات تأجير	الأداء المالي		497,307

7. الإفصاحات

الإفصاحات المتعلقة بعقود الإيجار التمويلية – الجهة الحكومية كمستأجر

تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح على المعلومات التالية:

1. القيمة الدفترية لكل صنف من الأصول بتاريخ التقرير؛
2. تسوية بين مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار بتاريخ التقرير وقيمتها الحالية؛
3. إضافة إلى ذلك، على الجهة الإفصاح عن مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار بتاريخ التقرير وقيمتها الحالية لكل فترة من الفترات التالية:
   - بما لا يتجاوز سنة واحدة؛
   - ما بين سنة واحدة وخمس سنوات؛
   - أكثر من خمس سنوات.
4. الإيجارات العرضية المعترف بها كمصروف للفترة؛
5. مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية التي يتوقع استلامها بموجب عقود إيجار من الباطن غير قابلة للإلغاء بتاريخ التقرير؛ و
6. وصف عام لاتفاقيات التأجير الخاصة بالمستأجر بما في ذلك، على سبيل المثال لا الحصر:
   - الأساس الذي يعتمد عليه في تحديد دفعات الإيجار العرضية؛
   - وجود خيارات وشروط التجديد أو الشراء وشروط تعديل الأسعار؛
   - القيود المفروضة بموجب عقود الإيجار كتلك المتعلقة بالعائد من الفائض والعائد من المساهمات الرأسمالية والأرباح أو التوزيعات الماثلة الموزعة والدين الإضافي والتأجير الإضافي.

الإفصاحات المتعلقة بعقود الإيجار التشغيلية – الجهة الحكومية كمستأجر

يتعين على الجهات الحكومية تقديم الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التشغيلية:

1. مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقود إيجار تشغيلية غير قابلة للإلغاء لكل فترة من الفترات التالية:
   - بما لا يتجاوز سنة واحدة؛
   - ما بين سنة واحدة وخمس سنوات؛
   - أكثر من خمس سنوات.
2. مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية التي يتوقع استلامها بموجب عقود إيجار من الباطن غير قابلة للإلغاء بتاريخ التقرير؛

3. دفعات عقود الإيجار والإيجار من الباطن المعترف بها في بيان الأداء المالي للفترة، مع مبالغ منفصلة للحد الأدنى لدفعات الإيجار والإيجارات الطارئة ودفعات الإيجار من الباطن؛ و
4. وصف عام لاتفاقيات التأجير الخاصة بالمستأجر بما في ذلك، على سبيل المثال لا الحصر:
    - الأساس الذي يعتمد عليه في تحديد دفعات الإيجار العرضية؛
    - وجود خيارات وشروط التجديد أو الشراء وشروط تعديل الأسعار؛
    - القيود المفروضة بموجب عقود الإيجار كتلك المتعلقة بالعائد من صافي الفائض والعائد من المساهمات الرأسمالية والأرباح الموزعة أو التوزيعات المماثلة والدين الإضافي والتأجير الإضافي.

الإفصاحات المتعلقة بعقود الإيجار التمويلي - الجهة الحكومية كمؤجر

يتعين على الجهات الحكومية تقديم الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التشغيلية:

1. مطابقة بين مجموع إجمالي الإستثمار في عقد الإيجار بتاريخ التقرير والقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار المستحقة بتاريخ التقرير. إضافة إلى ذلك، تقوم الجهة الإفصاح عن مجموع إجمالي الاستثمار في عقد الإيجار والقيمة الحالية للحد الأدنى لدفعات الإيجار المستحقة بتاريخ التقرير لكل فترة من الفترات التالية:
    - بما لا يتجاوز سنة واحدة؛
    - ما بين سنة واحدة وخمس سنوات؛
    - أكثر من خمس سنوات.
2. الإيراد المالي غير المحقق؛
3. قيمة الأصل عند انتهاء العمر الإنتاجي (القيم المتبقية) غير المضمونة المستحقة لصالح المؤجر؛
4. المخصص المتراكم للحد الأدنى لدفعات الإيجار المستحقة وغير المستحقة؛
5. الإيجار العرضي المعترف به في بيان الأداء المالي؛
6. ووصف عام لاتفاقيات التأجير الخاصة بالمؤجر.
7. تقوم الجهات الحكومية بالإفصاح عن إجمالي الاستثمار مطروحاً منه الإيراد غير المحقق في الأعمال الجديدة المضافة خلال الفترة المحاسبية كمؤشر على نمو الأنشطة التأجيرية، وذلك بعد اقتطاع قيم عقود الإيجار الملغاة.

الإفصاحات المتعلقة بعقود الإيجار التشغيلية - الجهات الحكومية كمؤجر

يتعين على الجهات الحكومية تقديم الإفصاحات التالية لعقود الإيجار التشغيلية:

1. مجموع الحد الأدنى لدفعات الإيجار المستقبلية بموجب عقد إيجار تشغيلي غير قابل للإلغاء وذلك للفترات التالية:
    - بما لا يتجاوز سنة واحدة؛

- ما بين سنة واحدة وخمس سنوات؛
- أكثر من خمس سنوات.

2. إجمالي الإيجار الطارئ المعترف به في بيان الأداء المالي؛
3. وصف عام لاتفاقيات التأجير الخاصة بالمؤجر.

السياسة 5 - ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح

جدول محتويات سياسة ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات: المانح

1.	هدف السياسة	79
2.	النطاق	79
3.	تحديد الإتفاقيات التي تمثل ترتيبات إمتياز تقديم الخدمة	79
4.	تسجيل الأصول المتعلقة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمة	81
4.1	الإعتراف بأصول ترتيبات إمتياز تقديم الخدمة	81
4.2	قياس الأصول المتعلقة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمة	82
4.3	قياس اللاحق للأصول المتعلقة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمة	83
5.	تسجيل الإلتزامات المتعلقة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمة	86
5.1	نموذج الإلتزام المالي	86
5.2	نموذج منح حق معين إلى المشغل	88
5.2.1	تقسيم الترتيب	90
6.	الإلتزامات الأخرى والتعهدات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة	90
7.	الإيرادات الأخرى	91
8.	الإفصاحات	91

1. هدف السياسة

تهدف هذه السياسة إلى تحديد ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات والعناصر الأساسية المكونة للترتيب، ثم التطرق إلى شروط الإعتراف وقياس الأصول والإلتزامات الناتجة عن هذه الترتيبات، وأسس العرض والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها ضمن البيانات المالية للجهات الحكومية في عجمان.

تتطرق هذه السياسة أساسا الى المواضيع التالية:

1. تحديد العناصر الأساسية المكونة لترتيب إمتياز تقديم الخدمة؛
2. شروط الإعتراف بالأصول الناتجة عن هذه الترتيبات وأسس قياسها؛
3. شروط الإعتراف بالإلتزامات وتصنيفها ضمن النموذج المناسب (نموذج الإلتزام المالي ونموذج منح الحق للمشغل)؛
4. أسس قياس الإلتزام الناشئ من الترتيبات، حسب النموذج المناسب؛
5. القياسات اللاحقة المتعلقة بالأصل والإلتزام؛
6. ومتطلبات وأسس العرض والإفصاح عن المعاملات الناشئة من ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات.

2. النطاق

تغطي هذه السياسة الترتيبات التي يقوم من خلالها المشغل بتزويد خدمات عامة من خلال إستعمال أصل إمتياز تقديم الخدمات بالنيابة عن الجهة الحكومية التي تمنح الحق بإستخدام هذا الأصل إلى المشغل (المؤسسة الخاصة أو الطرف الثالث) الذي يستخدم الأصل لتقديم الخدمات العامة. ويشار إلى هذه الجهة الحكومية في هذه السياسة بالمانح.

تعتبر الترتيبات التي لا تشمل تقديم خدمات عامة والترتيبات التي تشمل عناصر الخدمة والإدارة، ولكن لا تتم إثبات سيطرة الجهة الحكومية (المانح) على الأصل، خارج نطاق هذه السياسة.

لا تحدد هذه السياسة المحاسبة من قبل المؤسسة الخاصة أو الطرف الثالث الذي يستخدم أصل إمتياز تقديم الخدمات الخاضع لسيطرة المانح. ويشار إلى هذه المؤسسات الخاصة أو الطرف الثالث في عقد ترتيب إمتياز تقديم الخدمة ضمن هذه السياسة بالمشغل.

3. تحديد الإتفاقيات التي تمثل ترتيبات إمتياز تقديم الخدمة

تتمثل ترتيبات إمتياز تقديم الخدمة في إتفاق تعاقدي بين المانح (الجهة الحكومية) والمشغل (المؤسسة الخاصة أو طرف ثالث)، حيث يقوم من خلاله المشغل بتشغيل أصول خدمات الامتياز، لتوفير خدمات مفروضة نيابة عن المانح لفترة زمنية محددة. ويتم تعويض المشغل على خدماته خلال الفترة التي يغطيها ترتيب خدمة امتياز.

يلخص الرسم البياني التالي المحاسبة لترتيبات إمتياز تقديم الخدمة:

هل يتحكم المانح أو ينظم الخدمات التي يجب على المشغل تقديمها مع أصل امتياز الخدمة، ومن يجب أن يقدمها لهم، وبأي ثمن؟

(لا) ↓

خارج نطاق السياسة

↑ (لا)

(نعم) ↓

هل يسيطر المانح، من خلال الملكية أو الاستحقاق المستفيد أو غير ذلك، في أي فائدة متبقية في ترتيب امتياز الخدمة؟ أو هل يستخدم أصل امتياز الخدمة في الترتيب على مدى عمره الإنتاجي؟

↑ (لا)

(نعم) ↓

هل امتياز الخدمة الذي تم إنشاؤه أو تطويره أو الحصول عليه من قبل المشغل من طرف ثالث لغرض ترتيب امتياز الخدمة، أو هل أن الأصل موجود لدى المشغل وأصبح أصل امتياز خدمة كجزء من ترتيب امتياز الخدمة؟

↓ (لا)

هل أصل امتياز الخدمة موجود حاليا لدى المانح، بحيث يعطي للمشغل حق الوصول إليه لغرض ترتيب امتياز تقديم الخدمة؟

(نعم) ↓

ضمن نطاق السياسة

↑ (نعم)

يقدم الرسم البياني التالي العناصر الأساسية المكونة لترتيبات إمتياز تقديم الخدمة:

أصل إمتياز تقديم الخدمة

هو الأصل المستخدم لتوفير خدمات مفروضة حسب ترتيب إمتياز تقديم الخدمة.

المشغل

هي الجهة (المؤسسة الخاصة) التي تستخدم أصل إمتياز تقديم الخدمة لتوفير خدمات تخضع لرقابة المانح للأصل.

ترتيبات إمتياز تقديم الخدمة

خدمات المفروضة

هي الخدمات العامة التي يقوم المشغل بتقديمها نيابة عن المانح، والتي تندرج ضمن التفويضات التي قدمها المانح في الإتفاقية.

المانح

هي الجهة الحكومية (المانح) التي تمنح الحق في إستخدام أصل إمتياز تقديم الخدمة للمشغل.

4. تسجيل الأصول المتعلقة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمة

4.1. الإعتراف بأصول ترتيبات إمتياز تقديم الخدمة

تقوم الجهة الحكومية (المانح) بالإعتراف بالأصل الذي يقدمه المشغل أو بالتطوير الذي يقوم به المشغل على أصل قائم خاص بالمانح، على أنه أصل إمتياز تقديم الخدمات وذلك في حال:

1. سيطرة المانح على تنظيم:
   - ✓ الخدمات التي ينبغي على المشغل توفيرها مع الأصل؛
   - ✓ إلى من ينبغي أن يوفر هذه الخدمات؛
   - ✓ وتسعيرة تقديم هذه الخدمات.
2. ويسيطر المانح، من خلال الملكية أو حق الانتفاع أو غير ذلك، على أي حصة متبقية هامة في الأصل وذلك في نهاية مدة الترتيب.

بالإضافة إلى الشروط المذكورة أعلاه، يجب على الجهة الحكومية التحقق من أن الأصل المتعلق بترتيب إمتياز تقديم الخدمات يستوفي الشروط الأساسية التالية:

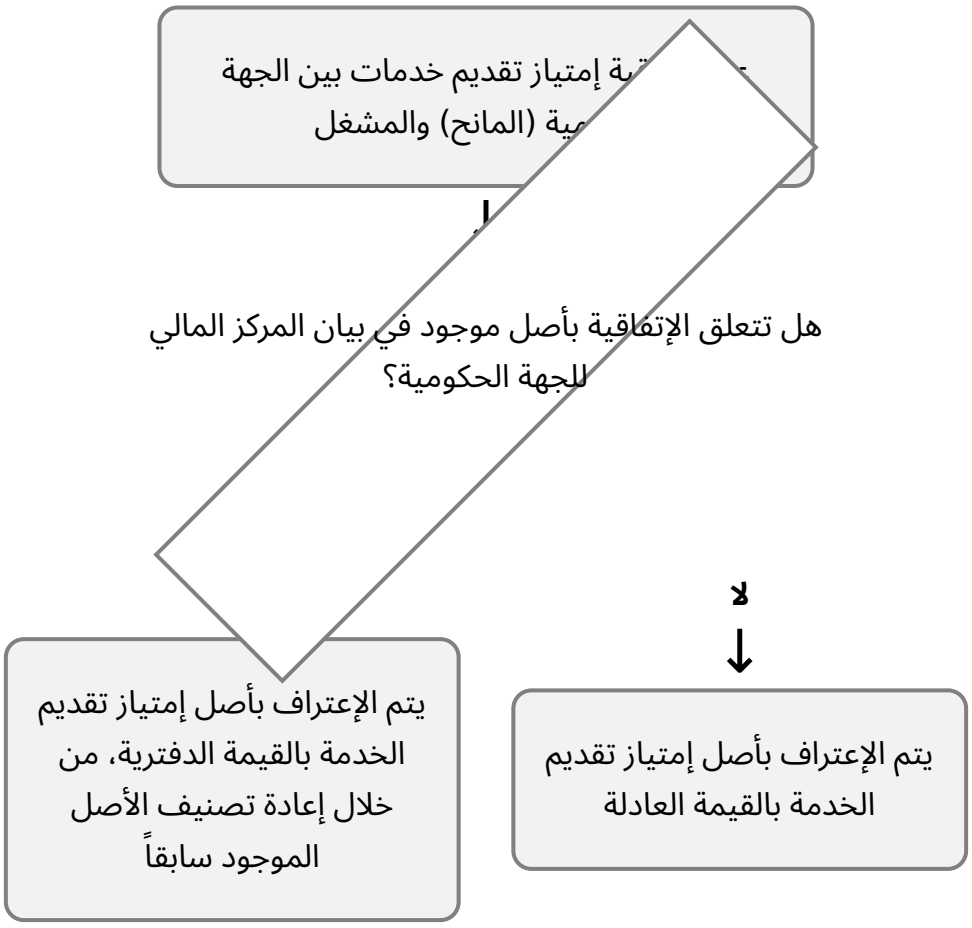
1. المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية خدمة المرتبطة بالأصل سوف تتدفق إلى الجهة الحكومية. حيث يتحقق ذلك من خلال تلقي الجهة الحكومية المنافع المترتبة على الأصل وتحمل المخاطر المرتبطة به؛
2. يمكن تحديد تكلفة الأصل أو القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق.

4.2. قياس الأصول المتعلقة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمة

تقوم الجهة الحكومية (المانح) بقياس أصل إمتياز تقديم الخدمات عند الإعتراف الأولي بقيمته العادلة. باستثناء الأصول الموجودة مسبقا في بيان المركز المالي للجهة الحكومية (المانح) والتي استوفت الشروط، حيث تتم إعادة تصنيفها بالقيمة الدفترية.

فيما يتعلق بالأصول غير الموجودة مسبقا ضمن بيان المركز المالي للجهة الحكومية (المانح)، تقوم الجهة الحكومية بتقييم القيمة العادلة لأصل امتياز تقديم الخدمة من خلال الاعتماد على

طبيعة التعويضات التي تقدمها الجهة للمشغل. يلخص الرسم البياني التالي أسس تقييم الأصل المتعلق بترتيب امتياز تقديم الخدمة عند الإعتراف الأولي:



4.3. قياس اللاحق للأصول المتعلقة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمة

إثر الإعتراف الأولي، تقوم الجهة الحكومية (المانح) بإعتماد سياسة محاسبة الإستحقاق لحكومة عجمان التالية، فيما يتعلق بالإستهلاك والإطفاء وإنخفاض القيمة وإلغاء الإعتراف، حسبما يكون مناسبا:

1. سياسة محاسبة الإستحقاق لحكومة عجمان "الممتلكات والآلات والمعدات"؛
2. سياسة محاسبة الإستحقاق لحكومة عجمان "الأصول غير ملموسة"؛
3. سياسة محاسبة الإستحقاق لحكومة عجمان "إنخفاض قيمة الأصول مولدة للنقد"؛
4. سياسة محاسبة الإستحقاق لحكومة عجمان "إنخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد".

مثال: الإعتراف الأولي بأصل من خلال تقديم الجهة الحكومية (المانح) لدفعات تعويضية

أبرمت دائرة ميناء وجمارك عجمان في إتفاقية مع مؤسسة خاصة حيث:

✓ فوضت الدائرة المؤسسة لإنشاء ميناء بحري؛
✓ شمل الإتفاق مجموعة الخدمات (تشغيل وتطوير والتحكم في إدارة الميناء) التي على المؤسسة توفيرها لمستعملي الميناء؛
✓ تم تحديد أسعار التأجير بالإتفاق بين دائرة الميناء والجمارك والمؤسسة.
✓ تعين على الدائرة دفع تعويضات سنوية للمؤسسة لمدة الإتفاقية (10 سنوات) كتعويض على الأصل الذي تم إنشاؤه كما يلي:

السنة	المبلغ (درهم إماراتي)
السنة الأولى	45,000,000
السنة الثانية	47,250,000
السنة الثالثة	49,610,000
السنة الرابعة	52,090,000
السنة الخامسة	54,700,000
السنة السادسة	57,430,000
السنة السابعة	60,300,000
السنة الثامنة	63,320,000
السنة التاسعة	66,490,000
السنة العاشرة	69,810,000
المجموع	**566,000,000**

✓ إثر إنتهاء فترة الإتفاقية، تنص الإتفاقية على أن تعود جميع الأصول إلى الدائرة.

لغرض هذا المثال، تم الإفتراض أن القيمة العادلة لأصل مماثل في إتفاقيات أخرى تشمل فقط إنشاء ميناء بحري مماثل 400 مليون درهم إماراتي وأن سعر الإقتراض هو 5%.

خطوة الأولى: تحديد إذا كان الإتفاق يمثل ترتيب إمتياز تقديم الخدمات

1. المانح - الجهة الحكومية (دائرة ميناء وجمارك عجمان)
2. المشغل - المؤسسة الخاصة

3. أصل إمتياز تقديم الخدمة - ميناء بحري
4. الخدمات المفوضة - إنشاء الأصل وتشغيله وتطويره وإدارته لمدة 10 سنوات

وبالتالي يمثل هذا الإتفاق ترتيب إمتياز تقديم الخدمات.

الخطوة الثانية: تحديد شروط الإعتراف بالأصل وكيفية قياسه

إستنادا على الإتفاقية بين الطرفين، تقوم الدائرة بتحديد/تنظيم الخدمات التي ينبغي على المشغل توفيرها (ميناء بحري، إنشاء، تشغيل، تطوير، وإدارة)، إلى من يجب أن يوفّرها (مؤسسات خاصة أخرى) وبأية أسعار.

يعتبر الاصل المتفق عليه في الترتيب غير موجود حاليا في الدائرة (حيث سيقوم المشغل بإنشائه)، على هذا الأساس تقوم الدائرة بالإعتراف بالأصل بالقيمة الحالية للدفعات المتعلقة بالأصل، إلا إذا تجاوزت القيمة العادلة.

القيمة العادلة للأصل عند الإعتراف الأولي هو الأقل بين:

القيمة الحالية للدفعات التعويضية – *428,566,756 درهم إماراتي

القيمة العادلة لأصل مماثل – 400,000,000 درهم إماراتي

* حيث يتم إحتساب هذا المبلغ من خلال إستعمال صيغة "القيمة الحالية للقسط" ويتم احتسابها كما يلي:

- حيث يمثل الحرف P الدفعات التعويضية السنوية (حسب جدول الدفعات).
- حيث يمثل الحرف r سعر الإقتراض 5%.
- حيث يمثل الحرف n عدد الدفعات (عدد سنوات الإتفاق - 10 سنوات).

$^{n}P/(1+r)$

على هذا الأساس، يكون القيد المحاسبي الذي ستقوم الدائرة بإدخاله عند بدء الإتفاقية، كما يلي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
أصل إمتياز تقديم الخدمة – مباني	المركز المالي	400,000,000	
إلتزام إمتياز تقديم الخدمة	المركز المالي		400,000,000

مثال: تسجيل أصل إمتياز تقديم الخدمة من خلال إعادة تصنيف

في بداية سنة 2010، قامت البلدية بإنشاء محطة إعادة تدوير النفايات بتكلفة 150 مليون درهم إماراتي (العمر الإنتاجي للمحطة 30 سنة).

على هذا الأساس، وفي تاريخ 31 ديسمبر 2014 يبين بيان المركز المالي للبلدية البيانات التالية:

- ✓ تكلفة المحطة: 150,000,000 درهم إماراتي
- ✓ الإستهلاك المتراكم 25,000,000 درهم إماراتي: (150,000,000 / 30) 5 x

في 15 أبريل 2015، دخلت البلدية في إتفاقية مع مشغل الإستعمال وتشغيل المحطة لمدة 10 سنوات. حيث قدر العمر الإنتاجي للمحطة بهذا التاريخ 28 سنة، وقدرت القيمة المتبقية للأصل عند إنهاء عمره الإنتاجي ب 300,000 درهم إماراتي. على هذا الأساس، في تاريخ عقد الإتفاقية تقوم البلدية بإدخال القيد التالي:

تسجيل الإستهلاك حتى تاريخ 15 أبريل 2015 (3 أشهر و15 يوما)

الوصف	البيان	مدين	دائن
إستهلاك - محطة إعادة تدوير النفايات (150,000,000 / 30) (12 / 3.5) x	الأداء المالي	7,291,667	
إستهلاك متراكم - محطة إعادة تدوير النفايات	المركز المالي		7,291,667

وبالتالي القيمة الدفترية للأصل عند تاريخ إعادة تصنيفه كأصل إمتياز تقديم الخدمة هي 117,708,333 درهم إماراتي. وبالتالي تقوم البلدية بإدخال القيد التالي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
أصل إمتياز تقديم الخدمة - محطة إعادة تدوير النفايات	المركز المالي	117,708,333	
ممتلكات ومصانع ومعدات - محطة إعادة تدوير النفايات	المركز المالي		117,708,333

عند إنتهاء الفترة المالية (31 ديسمبر 2015) تقوم البلدية بتسجيل الإستهلاك كما يلي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
إستهلاك أصل إمتياز تقديم الخدمة – محطة إعادة تدوير النفايات	المركز المالي	2,970,151	

((300,000 - 117,708,333) / 28) (12 / 8.5) x

إستهلاك متراكم - أصل إمتياز تقديم الخدمة - محطة إعادة تدوير النفايات	الأداء المالي		2,970,151

5. تسجيل الإلتزامات المتعلقة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمة

5.1. نموذج الإلتزام المالي

تقوم الجهة الحكومية (المانح) بالإعتراف بإلتزام مالي عند وجود إلتزام غير مشروط بالدفع نقدا أو بأي أصل مالي آخر إلى المشغل مقابل إنشاء أو تطوير أو شراء أو تحسين أصل إمتياز تقديم الخدمات.

ينشأ الإلتزام غير المشروط بالدفع عندما تضمن الجهة الحكومية أن تدفع ما يلي للمشغل:

1. مبالغ محددة أو قابلة للتحديد؛ أو
2. العجز، إن وجد، بين المبالغ التي يستلمها المشغل من مستخدمي الخدمات العامة وأي مبالغ محددة أو قابلة للتحديد (المشار إليها في النقطة الأولى)، حتى إذا كان الدفع عرضيا.

عند دفع المبالغ المحددة، تقوم الجهة الحكومية بتوزيع الدفعات بين تخفيض قيمة الإلتزام المرتبطة بالأصل، وتكاليف التمويل والتي تسجل ضمن مصروفات الفترة.

فيما يتعلق بالدفعات المرتبطة بتعويض عنصر الخدمات التي تدفعها الجهة الحكومية (المانح) على مدى فترة ترتيب خدمة امتياز، يتم الإعتراف بهذه المبالغ كمصروفات عند إستحقاقها.

مثال: الإعتراف بمعاملة ترتيب إمتياز الخدمة – نموذج الإلتزام مالي

في بداية 2013، قامت دائرة المالية بالدخول في ترتيب إمتياز تقديم الخدمة مع مؤسسة خاصة لمدة 5 سنوات، حيث يتطلب الترتيب من المؤسسة (المشغل) تشغيل أصل سيتم شراءه (تكلفة الأصل 20 مليون درهم إماراتي - العمر الإنتاجي للأصل هو 8 سنوات) لتقديم خدمة.

تقوم في المقابل الدائرة بدفع دفعات سنوية بقيمة 5,160,000 درهم إماراتي خلال فترة الترتيب، حيث يتضمن هذا المبلغ 180,000 متعلقة بعنصر الخدمات من ترتيب إمتياز تقديم الخدمة.

لغرض هذا المثال، تم الإفتراض أن سعر الإقتراض هو 8%.

الخطوة الأولى – تصنيف الترتيب وتحديد قيمة الأصل والإلتزام عند الإعتراف الأولي

1. حسب الإتفاقية سيقوم المشغل بشراء الأصل، وبالتالي يجب على الدائرة الإعتراف بالأصل من خلال تحديد القيمة العادلة.
2. بما أن الدائرة ستقوم بدفع دفعات محددة، التي يمكن فصل عنصر الأصل من عنصر الخدمات، يتم قياس الأصل من خلال تحديد القيمة الحالية للدفعات التعويضية (المتعلقة

بعنصر الأصل)، إلا إذا تجاوز هذا المبلغ القيمة العادلة للأصل، ففي هذه الحالة يتم الإعتراف الأولي من خلال القيمة العادلة

✓ تمثل القيمة الحالية للدفعات التعويضية (المتعلقة بعنصر الأصل) *19,883,696 درهم إماراتي؛

✓ القيمة العادلة 20,000,000 درهم إماراتي

* حيث يتم إحتساب هذا المبلغ من خلال إستعمال صيغة "القيمة الحالية للقسط" ويتم إحتسابها كما يلي:

$$P \left[\left(1 - (1+r)^{-n}\right) / r \right]$$

- حيث يمثل الحرف P الدفعات التعويضية السنوية المتعلقة بعنصر الأصل – (180,000 - 5,160,000).
- حيث يمثل الحرف r سعر الإقتراض 8%.
- حيث يمثل الحرف n عدد الدفعات (عدد سنوات الإتفاق - 5 سنوات).

وبالتالي سيتم الإعتراف الأولي للأصل والإلتزام بقيمة 19,883,696 درهم إماراتي.

1. يعتبر الإلتزام "إلتزام مالي"، بما أن الدائرة مطالبة بدفع مبالغ محددة خلال مدة الإتفاق.

على هذا الأساس، في بداية 2013، تقوم الدائرة بالإعتراف بأصل والتزام متعلق بترتيب إمتياز تقديم الخدمة عند شراء الأصل من قبل المشغل كما يلي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
أصل إمتياز تقديم الخدمة	المركز المالي	19,883,696	
إلتزام متعلق بترتيب إمتياز تقديم الخدمة	المركز المالي		19,883,696

إستنادا على المعطيات المدرجة في الجدول يتم إدخال القيود عند نهاية كل فترة مالية كما يلي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
تكلفة التمويل - مصروفات (8% × 20,000,000)	الأداء المالي	1,590,696	
مصروفات - عنصر الخدمات من الترتيب (12 × 15,000)	الأداء المالي	180,000	
تخفيض الإلتزام (تحديد المبلغ من خلال توزيع الدفعات)	المركز المالي	3,389,304	

الوصف	البيان	مدين	دائن
نقدية - حساب البنك (12 × 430,000)	المركز المالي		5,160,000

5.2. نموذج منح حق معين إلى المشغل

إذا كان الترتيب لا يشمل إلتزام غير مشروط على الجهة الحكومية (المانح) بدفع مبالغ نقدية أو أي أصل مالي آخر إلى المشغل مقابل إنشاء أو تطوير أو شراء أو تحسين أصل إمتياز تقديم الخدمات، ولكن تمنح الجهة الحكومية (المانح) من خلال الترتيب، المشغل حق كسب الإيرادات من مستخدمين آخرين أو أصل آخر مولد للإيرادات، في هذه الحالة تقوم الجهة الحكومية بالإعتراف بإلتزام، والذي يتمثل في إيرادات مؤجلة والتي تنشأ عن عملية تبادل الأصل بين الجهة الحكومية (المانح) والمشغل.

تقوم الجهة الحكومية (المانح) بالإعتراف بالإلتزام (إيرادات مؤجلة) والأصل الناتج عن ترتيب إمتياز تقديم الخدمة على أنهما ينشأن من عملية تبادل، حيث يتم الإعتراف بالإلتزام (إيرادات مؤجلة) من خلال تقييم الأصل المتعلق بترتيب إمتياز تقديم الخدمة والناشئ عن هذه العملية. ويلخص الرسم البياني أدناه عملية التبادل والعناصر المتعلقة بهذه المعاملة.

تقوم الجهة الحكومية بمنح هذا الحق للفترة التي يغطيها ترتيب إمتياز تقديم الخدمة، على هذا الأساس، تقوم الجهة الحكومية عند الإعتراف الأولي بتسجيل أصل مقابل إلتزام (إيرادات مؤجلة)، على ان يتم تسجيل الإيراد الناتج عن عملية الإعتراف بالأصل من خلال تخفيض من قيمة الإلتزام (الإيراد المؤجل) بالاعتماد على الجوهر الإقتصادي لترتيب إمتياز تقديم الخدمات.

مثال: الإعتراف بمعاملة ترتيب إمتياز الخدمة - نموذج منح حق معين إلى المشغل

قامت دائرة المينا والجمارك (المانح) بالدخول في ترتيب إمتياز تقديم الخدمة مع مؤسسة، حيث يتطلب الترتيب من المؤسسة (المشغل) إنشاء ميناء لمدة 30 سنة، ثم يقوم بتحويل الميناء (مسؤولية التشغيل) إلى المانح (إنتهت عملية إنشاء الميناء من قبل المشغل في 30 يونيو 2015 وقدر عمرها الإنتاجي في ذلك التاريخ 50 سنة).

بالإضافة إلى ذلك، إتفقت الدائرة على أن تمنح المشغل حق تحصيل الإيرادات الناتجة عن الميناء لحسابه خلال فترة الترتيب وذلك كتعويض عن التكاليف إنشاء الأصل وتكاليف الخدمة المتعلقة بتشغيل الأصل.

عند تاريخ إكتمال إنشاء الصرف قدرت التكاليف الكلية بقيمة 2 مليار درهم إماراتي، حيث قام الفريق التابع للميناء والمسؤول عن مراقبة أشغال الإنشاء بما في ذلك التحقق من جميع التكاليف المتعلقة بعملية الإنشاء.

عند البدء بتشغيل الصرف، حقق المشغل الإيرادات / تكاليف التشغيل التالية:

السنة	إجمالي الإيرادات المحققة	تكاليف الخدمات المتعلقة بتشغيل الميناء	صافي الإيرادات
2015 (6 أشهر)	330 مليون درهم إماراتي	290 مليون درهم إماراتي	40 مليون درهم إماراتي
2016	740 مليون درهم إماراتي	676 مليون درهم إماراتي	64 مليون درهم إماراتي
2017	790 مليون درهم إماراتي	720 مليون درهم إماراتي	70 مليون درهم إماراتي
2018	810 مليون درهم إماراتي	738 مليون درهم إماراتي	72 مليون درهم إماراتي
2019	920 مليون درهم إماراتي	850 مليون درهم إماراتي	70 مليون درهم إماراتي
2020	925 مليون درهم إماراتي	853 مليون درهم إماراتي	72 مليون درهم إماراتي

الخطوة الأولى - تصنيف الترتيب وتحديد قيمة الأصل والإلتزام عند الإعتراف الأولي

1. حسب الإتفاقية سيقوم المشغل بإنشاء الأصل، وبالتالي يجب على الدائرة الإعتراف بالأصل من خلال تحديد القيمة العادلة.
2. بما أن الميناء لن تقوم بدفع دفعات محددة، وإنما منحت الحق للمشغل بتحصيل الإيرادات التي ستنشأ من تشغيل الأصل، وذلك كتعويض عن تكلفة إنشاء الأصل وتكاليف الخدمات المتعلقة بالأصل، على هذا الأساس يتم تحديد القيمة العادلة للأصل من خلال إعتباره ناتج عن عملية تبادل تساوي القيمة العادلة للميناء، التكاليف التي قام فريق مراقبة الأشغال بالتحقق منها والتي تبلغ 2 مليار درهم إماراتي.
3. يندرج هذا الترتيب ضمن نموذج منح حق معين إلى المشغل، بما أن الميناء غير مطالبة بدفع مبالغ محددة، وإنما منحت المشغل حق تحصيل الإيرادات خلال مدة الإتفاق. حيث سيتم تسجيل الإلتزام (الإيرادات المؤجلة) بالمبلغ الناشئ عن عملية التبادل (القيمة العادلة للأصل المستلم)، ويتم تخفيض الإلتزام وتسجيل الإيرادات عند بطريقة متناسقة مع الإيرادات التي تم تحصيلها المشغل الإيرادات المتعلقة.

على هذا الأساس، في تاريخ 30 يونيو 2015، تبين البيانات المالية للدائرة الأرصدة التالية:

✓ أصل إمتياز تقديم الخدمة بقيمة 2 مليار درهم إماراتي

✓ إلتزام متعلق بترتيب إمتياز تقديم الخدمة (إيرادات مؤجلة) بنفس القيمة، 2 مليار درهم إماراتي

الخطوة الثانية – القياس اللاحق للأصل والإلتزام

عند نهاية سنة 2015 تقوم الدائرة بالإعتراف بالقيود التالية

1- إستهلاك الأصل

الوصف	البيان	مدين	دائن
إستهلاك (6 أشهر) (50 / 2,000,000,000) x (6 / 12)	الأداء المالي	20,000,000	
إستهلاك متراكم - أصل إمتياز تقديم الخدمة	المركز المالي		20,000,000

2- تخفيض الإلتزام وتسجيل الإيرادات الناتجة عن عملية التبادل

تقوم الدائرة بتخفيض الإلتزام سنويا بطريقة تعكس جوهر المعاملة، حيث يتم تخفيض هذا المبلغ (الإيرادات المؤجلة) إستنادا على قيمة الإيرادات الناشئة من الحق الممنوح إلى المشغل والتي يمكن اعتبارها كتعويض على إنشاء الأصل:

إستنادا على المعطيات المدرجة في الجدول "الإيرادات/ تكاليف التشغيل" عند نهاية كل فترة مالية، يتم تخفيض الإلتزام كما يلي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
التزام (إيرادات مؤجلة)	المركز المالي	40,000,000	
إيرادات	الأداء المالي		40,000,000

عند نهاية سنة 2016 تقوم الدائرة بالإعتراف بالقيود التالية:

1- إستهلاك الأصل

الوصف	البيان	مدين	دائن
إستهلاك (50 / 2,000,000,000)	الأداء المالي	40,000,000	
إستهلاك متراكم - أصل إمتياز تقديم الخدمة	المركز المالي		40,000,000

2- تخفيض الإلتزام وتسجيل الإيرادات الناتجة عن عملية التبادل

الوصف	البيان	مدين	دائن
إلتزام (إيرادات مؤجلة)	المركز المالي	64,000,000	
إيرادات	الأداء المالي		64,000,000

خلال بقية الفترة التي يغطيها الترتيب، تقوم الدائرة مواصلة تخفيض قيمة الإلتزام إلى أن يتم تصفيره (إستنادا على قيمة صافي الإيرادات التي ستنشأ من عملية تشغيل الميناء). كما تواصل الدائرة بإستهلاك الميناء على فترة العمر الإنتاجي 50 سنة (بشكل متناسق مع متطلبات سياسة "الممتلكات والأصول والمعدات".

5.2.1. تقسيم الترتيب

في حال دفع الجهة الحكومية (المانح) مقابل قيام المشغل إنشاء أو تطوير أو شراء أو تحسين أصل إمتياز تقديم الخدمات بشكل جزئي من خلال تكبد إلتزام مالي وبشكل جزئي من خلال منح حق معين للمشغل، يصبح من الضروري محاسبة كل جزء من إجمالي الإلتزام على حدى، وينبغي أن يكون المبلغ المعترف به مبدئيا لإجمالي الإلتزام هو المبلغ ذاته المحدد لقيمة أصل إمتياز تقديم الخدمة.

6. الإلتزامات الأخرى والتعهدات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة

تقوم الجهة الحكومية (المانح) بالإعتراف بالإلتزامات الأخرى والتعهدات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة الناتجة عن ترتيب إمتياز تقديم الخدمات وفقا لسياسة "المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة" وسياسة "الأدوات المالية".

7. الإيرادات الأخرى

تقوم الجهة الحكومية (المانح) بالإعتراف بالإيرادات الناتجة عن ترتيب إمتياز تقديم الخدمات، بإستثناء ما تم مناقشته في نموذج منح الحق والإيرادات المؤجلة الناتجة عنه، وفقا لسياسة "الإيرادات من المعاملات التبادلية".

8. الإفصاحات

تقوم الجهة الحكومية (المانح) بالإفصاح عن المعلومات التالية المتعلقة بترتيبات إمتياز تقديم الخدمات في كل فترة لإعداد البيانات المالية

1. وصف الترتيب
2. مصطلحات هامة خاصة بالترتيبات والتي يمكن أن تؤثر على المبلغ والتوقيت وتأكيد التدفقات النقدية المستقبلية (على سبيل المثال، مدة الامتياز وتواريخ إعادة التسعير والأساس المعتمد في تحديد إعادة التسعير أو إعادة التفاوض)؛

3. طبيعة ونطاق ما يلي (على سبيل المثال، الكمية أو الفترة الزمنية أو مقدار، حسبما يكون مناسبا):
   - ✓ حقق استخدام أصول محددة؛
   - ✓ حقوق توقع أن يقدم المشغل خدمات معينة ذات صلة بترتيب إمتياز تقديم الخدمات؛
   - ✓ أصول إمتياز تقديم الخدمات المعترف بها على أنها أصول خلال فترة إعداد التقارير، ومن ضمنها الأصول القائمة الخاصة بالمانح والمعاد تصنيفها على أنها أصول إمتياز تقديم الخدمات.
   - ✓ حقوق استلام أصول معينة في نهاية ترتيب إمتياز تقديم الخدمات؛
   - ✓ خيارات التجديد والإنهاء؛
   - ✓ حقوق والتزامات أخرى (على سبيل المثال، فحص رئيسي لأصول إمتياز تقديم الخدمات)؛
   - ✓ إلتزامات لمنح المشغّل امكانية الوصول إلى أصول إمتياز تقديم الخدمات أو أصول أخرى مولدة للإيرادات؛
4. تغيرات على الترتيب الحاصل خلال فترة إعداد التقارير.

تقوم الجهة الحكومية بتوفير الإفصاحات المطلوبة أعلاه بشكل فردي لكل ترتيب مهم لامتياز تقديم الخدمات أو بشكل إجمالي لكل صنف من ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات. والصنف هو مجموعة ترتيبات إمتياز تقديم الخدمات التي تتضمن خدمات ذات طبيعة متشابهة (على سبيل المثال تحصيل الرسوم أو الإتصالات أو خدمات معالجة المياه). كما تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح عن أصول إمتياز تقديم الخدمة حسب صنف أصل (على سبيل المثال، طرق وجسور أو مباني).

السياسة 6 – الزراعة

جدول محتويات سياسة الزراعة

1. هدف السياسة 94
2. النطاق 94
3. الاعتراف 96
4. القياس 97
4.1. الأرباح والخسائر 98
4.2. عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به 98
5. الإفصاحات 99

1. هدف السياسة

تهدف هذه السياسة إلى تعريف الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي، هذا بالإضافة الى تحديد شروط الإعتراف وقياس المعاملات المتعلقة بالنشاط الزراعي، وأسس العرض والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها ضمن البيانات المالية للجهات الحكومية في عجمان.

تتطرق هذه السياسة إلى المواضيع المتعلقة بالنشاط الزراعي التالية:

1. أسس الإعتراف بالأصل البيولوجي والمحصول الزراعي الناتج عن نشاط زراعي؛
2. أسس قياس الأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي؛
3. التطرق الى المكاسب والخسائر الناجمة عند الاعتراف المبدئي بأصل بيولوجي ومحصول زراعي وكيفية معالجتها؛
4. عرض أهم المعلومات التي يجب الإفصاح عنها ضمن البيانات المالية.

2. النطاق

✓ تنطبق هذه السياسة على جميع الجهات الحكومية التي تعنى بالنشاط الزراعي والتي تعد وتعرض البيانات المالية إستنادا على السياسات المحاسبية على إساس الاستحقاق لحكومة عجمان حيث يغطي:

1. الأصول البيولوجية (عدا النباتات المثمرة والتي ضمن نطاق سياسة "الممتلكات والآلات والمعدات")؛
2. والمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد.

لا تنطبق هذه السياسة على الأراضي الخاصة بالنشاط الزراعي والأصول غير ملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي، حيث يتم معالجتها بناء على سياسات أخرى (على سبيل المثال سياسة "الممتلكات والآلات والمعدات" وسياسة "العقارات الاستثمارية" وسياسة "الأصول غير ملموسة").

لا تنطبق هذه السياسة على الأصول البيولوجية المحتفظ بها لتقديم أو تزويد خدمات. قد تستخدم الأصول البيولوجية في العديد من الأنشطة التي تنفذها الجهات الحكومية. وعندما تستخدم الأصول البيولوجية للبحث أو التعليم أو النقل أو الترفيه أو الإستجمام أو الرقابة الجمركية أو في أي أنشطة أخرى لا تكون عبارة عن أنشطة زراعية حسبما يرد تعريفها في هذه السياسة، لا يتم محاسبة تلك الأصول البيولوجية وفقا لهذه السياسة (مثال: خيول تستخدم بهدف النقل، أو كلاب تستخدم في الرقابة والحراسة).

لا يعد ما يلي نباتات مثمرة:

1. النباتات المزروعة إلى أن تحصد على أنها منتج زراعي على سبيل المثال: أشجار يتم تنميتها لاستخدامها كخشب؛
2. النباتات المزروعة لإنتاج منتج زراعي عندما يكون هناك أكثر من احتمال بعيد أن الجهة الحكومية تحصد وتبيع النبات على أنه منتج زراعي، بخلاف مبيعات الخردة العرضية (على سبيل المثال، الأشجار التي يتم زراعتها لأجل ثمارها وخشبها)؛
3. المحاصيل السنوية (على سبيل المثال، الذرة والقمح).

يغطي النشاط الزراعي سلسلة متنوعة من الأنشطة، مثال على ذلك تربية الماشية والعناية بالغابات والمحاصيل وفلاحة بساتين ومزارع الفواكه وتربية الحيوانات البحرية. يوجد لدى هذه الأنشطة المتنوعة خصائص مشتركة وهي:

1. القدرة على التغير: الحيوانات والنباتات الحية لديها القدرة على التحول البيولوجي؛

2. ادارة التغيير: ادارة التغيير تقوم بتحسين أو تثبيت الظروف اللازمة لحدوث التحول (مثال على ذلك مستويات التغذية والرطوبة ودرجة الحرارة)، وهذه الادارة تفرق بين النشاط الزراعي عن الأنشطة الأخرى، على سبيل المثال الحصاد من مصادر غير مدارة (مثل صيد الأسماك في المحيط) لا يعتبر نشاطا زراعيا؛
3. قياس التغيير: التغير في النوعية (مثال على ذلك الكثافة والنضوج ومحتوى البروتين) أو التغير في الكمية (مثال الوزن والنسيج الليفي) الناجم عن التحول البيولوجي يتم قياسها ومتابعتها كمهمة ادارية روتينية.

ينتج عن التحول البيولوجي الأنواع التالية من النتائج:

1. تغيرات في الأصل من خلال:
   - ✓ النمو (زيادة في كمية أو تحسين في نوعية الحيوان أو النبات)؛
   - ✓ انحلال (انخفاض في الكمية أو فساد في نوعية حيوان أو نبات)؛
   - ✓ تكاثر (خلق حيوانات أو نباتات حية اضافية).
2. انتاج محاصيل زراعية مثل الحليب والتمر.

مثال: التحول البيولوجي

فيما يلي أمثلة على التحول البيولوجي في سياق الماشية:

- ✓ تحول العجول الى أبقار (نمو)؛
- ✓ أبقار تنتج الحليب (انتاج)؛
- ✓ ماشية تذبح للحصول على اللحوم (انتاج)؛
- ✓ ولادة الإبل (تكاثر)؛
- ✓ خسارة مجموعة من الأبقار بسبب المرض (انحلال).

مثال: نطاق السياسة: أصول بيولوجية ثم محاصيل ثم منتجات زراعية

تقوم جهة الحكومية بحصد القصب من النبات وتحويله إلى سكر. وبينما قد يبدو هذا التحويل أو التصنيع من القصب المحصود الى السكر إمتدادا منطقيا وطبيعيا للنشاط الزراعي، غير أن عملية التحويل أو التصنيع لا تعتبر من ضمن نطاق التحول البيولوجي، وبالتالي فإن تصنيع السكر بعد حصاد القصب لا يعتبر ضمن تعريف النشاط الزراعي كما هو في هذه السياسة.

يقدم الجدول التالي أمثلة حول الأصول البيولوجية والمحاصيل الزراعية والمنتجات التي هي نتيجة التصنيع بعد الحصاد:

ضمن نطاق هذه السياسة		خارج نطاق هذه السياسة
الأصول البيولوجية	**المحاصيل الزراعية**	**المنتجات التي هي نتيجة للتصنيع بعد الحصاد**
أغنام	صوف	أقمشة، سجاد
أشجار	قطع خشبية	ألواح خشبية
نباتات	قطن	خيطان، ملابس
	قصب محصود	سكر
ماشية	حليب	جبن
أغنام	ذبائح	لحم معالج، نقانق
شجيرات	أوراق	شاي، تبغ معالج
أشجار فاكهة	فاكهة مقطوفة	فاكهة مصنعة

3. الاعتراف

تعترف الجهة الحكومية بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي عندما:

1. تسيطر الجهة الحكومية على الأصل نتيجة أحداث سابقة (على سبيل المثال الملكية القانونية أو وضع وسم / علامة على الماشية عند امتلاكها أو ولادتها)؛
2. يكون من المحتمل أن تتدفق إلى الجهة الحكومية منافع اقتصادية مستقبلية أو امكانية خدمة مرتبطة بالأصل؛
3. يكون من الممكن قياس القيمة العادلة للأصل أو تكلفته بشكل موثوق به (والقيمة العادلة للأصل تستند على موقعه ووضعه الحاليين).

مثال: الاعتراف بالأصل البيولوجي

يوجد لدى الديوان ناقة حامل تستخدم لأنشطة زراعية وتعتبر أصل بيولوجي حسب تعريف الأصل البيولوجي في هذه السياسة. صغيرها "المولود" سوف يعتبر اصلا بيولوجيا ايضا ولكن لن يتم الاعتراف به كأصل منفصل لحين استيفاء معايير الاعتراف المدرجة أعلاه. بما أن السيطرة واضحة والقيمة العادلة للأصل يمكن قياسها بشكل موثوق به عبر سوقها، فسيكون من الطبيعي أن يلزم فقط تحديد متى يكون من الممكن أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل الى الديوان. لذا يتم الاعتراف بالأصول البيولوجية عند ثبوت نجاح الولادة وثبوت صحة المولود.

4. القياس

تقوم الجهة الحكومية بقياس الأصل البيولوجي عند الإعتراف المبدئي وفي تاريخ إعداد التقارير بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، طالما بالإمكان قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به. في حالة عدم قدرة قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به، يتم القياس بناءا على التكلفة مخصوما منها الاستهلاك المتراكم وخسائر إنخفاض القيمة المتراكمة.

في حالة وجود سوق للأصل البيولوجي (أو المحصول الزراعي) في موقعه وموضعه الحاليين فإن السعر المعروض في ذلك السوق هو الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة لذلك الأصل، وإذا توفرت إمكانية الوصول إلى مختلف الأسواق النشطة فإنه يجب على الجهة الحكومية إستخدام أكثر سوق مناسب.

القيمة العادلة تأخذ بالحسبان موقع وموضع الأصل الحاليين. وبالتالي، فان تكاليف النقل تؤثر على قياس القيمة العادلة. على سبيل المثال، القيمة العادلة للماشية في المزرعة هي سعر الماشية في السوق الأنسب مطروحا منه تكاليف النقل وغيرها من تكاليف توصيل الماشية من المزرعة الى ذلك السوق.

مثال: تحديد القيمة العادلة للأصل

قامت جهة حكومية بشراء ماشية في مزاد بقيمة 100,000 درهم إماراتي في مايو 2014. بلغت تكاليف نقل الماشية الى مزرعة الجهة 1,000 درهم إماراتي. يتوجب على الجهة تكبد تكلفة نقل مشابهة إذا ارادت بيع الماشية في المزاد، بالإضافة الى أتعاب المزاد بنسبة 2% من سعر البيع. وبالتالي القيمة العادلة للماشية ناقص تكاليف البيع هي 97,000 درهم إماراتي (100,000 – 2,000 – 1,000).

في تاريخ اعداد التقارير المالية، زادت القيمة العادلة للماشية (مع الأخذ بالحسبان موقعها ووضعها) الى 110,000 درهم (اي أن 110,000 درهم إماراتي هي سعر السوق صافية من تكاليف نقل الماشية الى السوق). ومن ثم، يجب قياس الماشية في البيانات المالية للبلدية بسعر 107,800 درهم إماراتي (وهي 110,000 درهم إماراتي مطروحا منها أتعاب المزاد بقيمة 2,200 درهم إماراتي بنسبة 2% من سعر البيع). لم يتم خصم التكاليف المقدرة لتوصيل الماشية الى المزاد لأن تكاليف النقل أخذت بالحسبان في تحديد القيمة العادلة.

إذا لم يوجد سوق نشط، تقوم الجهة الحكومية بإستخدام واحد أو أكثر مما يلي عند توفره لتحديد القيمة العادلة:

1. سعر آخر معاملة في السوق، فقط إذا لم يكن هناك تغير كبير في الظروف الإقتصادية بين تاريخ تلك المعاملة وتاريخ إعداد التقارير؛
2. أسعار السوق للأصول المماثلة مع تعديل لإظهار الفرق؛
3. مراجع قياس القطاعات (مثل قيمة الماشية معبر عنها بالكيلوغرام من اللحم).

في بعض الحالات قد توحي مصادر المعلومات باستنتاجات مختلفة بالنسبة للقيمة العادلة للأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي. عندها تقوم الجهة الحكومية بالنظر في أسباب هذه الاختلافات من أجل التوصل إلى التقدير الأكثر موثوقية للقيمة العادلة ضمن نطاق ضيق نسبيا من التقديرات المنطقية.

كما انه في بعض الحالات قد لا تتوفر الأسعار أو القيم المحددة من قبل السوق لأصل بيولوجي في وضعه الحالي. وفي هذه الظروف تقوم الجهة الحكومية بإستخدام القيمة العادلة لصافي التدفقات النقدية المتوقعة من الأصل. إن هدف احتساب القيمة العادلة لصافي التدفقات النقدية المتوقعة هو تحديد القيمة العادلة لأصل بيولوجي في موقعه ووضعه الحاليين، وتقوم الجهة الحكومية بأخذ ذلك في الإعتبار عند تحديد سعر الخصم المناسب المبني على السعر الحالي المحدد من السوق الذي سيتم إستخدامه عند تقدير صافي التدفقات النقدية المتوقعة.

يتم تحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية المتوقعة من خلال ادراج صافي التدفقات النقدية التي يتوقع المشاركون في السوق أن يولدها الأصل في السوق الأنسب ولا يتم ادخال تمويل الأصول أو الضرائب أو إعادة إنشاء الأصول البيولوجية بعد الحصاد ضمن التدفقات النقدية.

قد تقارب التكلفة أحيانا القيمة العادلة، وبشكل خاص عندما:

1. يكون تحول بيولوجي ضئيل قد حدث منذ أن تم تحمل التكلفة المبدئية (مثال ذلك بالنسبة لأشجار الفاكهة المزروعة حديثا، والتي تمت زراعتها مباشرة قبل تاريخ إعداد التقارير)؛ أو
2. لا يتوقع أن يكون أثر التحول البيولوجي على السعر ماديا (مثال ذلك بالنسبة للنمو الأولي في دورة إنتاج مدتها 30 سنة لمزرعة أشجار صنوبر).

4.1. الأرباح والخسائر

يتم ادخال الربح أو الخسارة الناتج عند الإعتراف المبدئي بالمحصول الزراعي بالقيمة العادلة (مطروحا منها تكاليف البيع) في بيان الأداء المالي للفترة التي تنشأ فيها. كما أنه قد ينشأ ربح أو خسارة عند الإعتراف المبدئي بالمحصول الزراعي نتيجة الحصاد.

4.2. عدم القدرة على قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به

يتعين على الجهة الحكومية قياس القيمة العادلة للأصل البيولوجي بشكل موثوق به إلا أنه في بعض الحالات عند الإعتراف المبدئي، لا تتوفر أسعار أو قيم محددة للأصل في السوق، كما وأنه لا يمكن الإعتماد على التقديرات البديلة لتحديد القيمة العادلة للأصل إذ تبين بوضوح بأنها غير موثوق بها. بناء عليه، يجب قياس ذلك الأصل البيولوجي بالتكلفة مخصوما منها أي استهلاك متراكم أو خسائر انخفاض القيمة المتراكمة.

على الرغم من أن القياس بشكل موثوق للقيمة العادلة قد لا يكون متوفرا عند نقطة الاعتراف الأولي، الا أنه قد يصبح متوفرا لاحقا (على سبيل المثال، إذا تم فتح سوق نشط). في تلك

الظروف، تقاس الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع من النقطة التي يصبح فيها القياس الدقيق للقيمة العادلة متوفرا.

لا يسمح للجهة الحكومية التي قامت بقياس الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع الرجوع الى نموذج قياس آخر (كالتكلفة)، إذ انه يجب أن تستمر بقياس الأصل البيولوجي بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع إلى أن يتم استبعاد ذلك الأصل.

في جميع الحالات تقوم الجهات الحكومية بقياس المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع حيث أنه بالإمكان قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به.

عند تحديد التكلفة والإستهلاك المتراكم والخسائر المتراكمة في إنخفاض القيمة على الجهة الحكومية أن تأخذ في الإعتبار سياسة "انخفاض قيمة الأصول مولدة للنقد" وسياسة "انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد".

5. الإفصاحات

تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح عن المعلومات التالية في كل فترة لإعداد البيانات المالية:

1. طبيعة الأنشطة التي تتعلق بكل مجموعة من أصولها البيولوجية؛
2. القياسات أو التقديرات غير المالية للكميات الفعلية لما يلي:
   - ✓ كل مجموعة من الأصول البيولوجية للجهة الحكومية في نهاية الفترة؛
   - ✓ ناتج المحاصيل الزراعية للفترة.
3. يتعين أيضا الافصاح عن الأساليب والإفتراضات الهامة المطبقة لتحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من المحاصيل الزراعية عند نقطة الحصاد وكل مجموعة من الأصول البيولوجية.
4. القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع للمحاصيل الزراعية التي تم حصادها خلال الفترة محددة عند نقطة الحصاد.
5. مبلغ الالتزامات لتطوير أو امتلاك الأصول البيولوجية؛

بالإضافة الى ذلك يتعين على الجهة الحكومية تقديم مطابقة للتغيرات في القيمة الدفترية للأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الحالية، ويجب أن تشمل المطابقة ما يلي:

1. الإفصاح بشكل منفصل حول الربح أو الخسارة الناجمة عن التغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع لكل من الأصول البيولوجية غير القابلة للاستهلاك والأصول البيولوجية القابلة للإستهلاك على حدة؛
2. الزيادات الناجمة عن المشتريات؛
3. الزيادات الناجمة عن الأصول المستحوذ عليها من خلال معاملة غير تبادلية؛
4. الإنخفاضات الناجمة عن المبيعات والأصول البيولوجية المصنفة كأنها متاحة للبيع (أو أنها ضمن مجموعة الإستبعاد التي تم تصنيفها كأنها متاحة للبيع)؛
5. الإنخفاضات الناجمة عن التوزيعات بدون مقابل أو لقاء أجر رمزي؛
6. صافي فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة البيانات المالية إلى عملة عرض مختلفة، إضافة الى صافي فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة العمليات الأجنبية المدرجة بعملة تختلف عن عملة العرض للجهة الحكومية (أي الدرهم الإماراتي)؛
7. الإنخفاضات الناتجة عن الحصاد؛

8. التغيرات الأخرى.

إذا قامت الجهة الحكومية بقياس الأصول البيولوجية بتكلفتها مخصوما منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة في نهاية الفترة، فإنه يتعين عليها الإفصاح عما يلي لهذه الأصول البيولوجية:

1. وصف للأصول البيولوجية؛
2. ايضاح بشأن عدم امكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق؛
3. مدى التقديرات التي يتوقع أن تقع القيمة العادلة ضمنها ان أمكن؛
4. أسلوب الإستهلاك المستخدم؛
5. أعمار الأصول أو معدلات الإستهلاك المستخدمة؛
6. اجمالي المبلغ المسجل والاستهلاك المتراكم (مجمع مع الخسائر المتراكمة المتعلقة بانخفاض القيمة) في بداية نهاية الفترة.

عندما تقوم الجهة الحكومية خلال الفترة المالية بقياس الأصول بتكلفتها (مخصوما منها أي إستهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في إنخفاض القيمة) فإنه يتعين الإفصاح عن أي ربح أو خسارة تم الإعتراف بها عند استبعاد هذه الأصول البيولوجية. يتعين ايضا الافصاح عن المطابقة بالمبالغ المتعلقة بهذه الأصول البيولوجية بشكل منفصل. بالإضافة الى ذلك على المطابقة أن تتضمن المبالغ التالية الداخلة ضمن بيان الأداء المالي المتعلقة بهذه الأصول البيولوجية:

1. خسائر الانخفاض في القيمة؛
2. عكس خسائر الانخفاض بالقيمة؛
3. الاستهلاك.

إذا أصبحت القيمة العادلة للأصول البيولوجية التي تم قياسها بتكلفتها قابلة للقياس بشكل موثوق به خلال الفترة الحالية، فانه يتعين على الجهة الحكومية الإفصاح عما يلي لهذه الأصول البيولوجية:

1. وصف للأصول البيولوجية؛
2. شرح لماذا اصبحت القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به؛
3. أثر التغيير.

السياسة 7 - انخفاض قيمة الأصول مولدة للنقد

جدول محتويات سياسة إنخفاض قيمة الأصول مولدة للنقد

1. هدف السياسة 101
2. النطاق 101
3. تحديد الأصل المولد للنقد 101

3.1. تحديد الوحدة مولدة للنقد التي ينتمي لها الأصل 102
4. خطوات تقييم إنخفاض القيمة 102
5. مؤشرات إنخفاض القيمة 103
6. قياس المبلغ القابل للاسترداد 104
6.1. القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع 104
6.2. القيمة قيد الاستخدام 105
6.2.1 سعر الخصم 106
6.2.2 أسس التقديرات المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية 106
6.2.3 مكونات تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية 107
7. الاعتراف والقياس بخسارة انخفاض القيمة لأصل منفرد 108
8. عكس خسارة انخفاض القيمة 109
9. إعادة تحديد الأصول 112
10. الإفصاحات 113

1. هدف السياسة

إن هدف هذه السياسة هو بيان الإجراءات الواجب تطبيقها لتحديد ما إذا كان هناك انخفاض بقيمة الأصل المولد للنقد ولضمان أنه تم الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة. تحدد هذه السياسة كذلك متى يجب على الجهة الحكومية عكس خسارة انخفاض القيمة وبيان الإفصاحات اللازمة.

تتطرق هذه السياسة بشكل أساسي إلى المواضيع التالية:

1. تحديد الأصول التي يمكن أن تنخفض قيمتها؛
2. تحديد الأصول مولدة للنقد؛
3. أسس قياس المبلغ القابل للاسترداد ومختلف الطرق المتبعة؛
4. طريقة الاعتراف والقياس للخسارة الناتجة عن انخفاض القيمة؛
5. التطرق إلى حالات عكس الخسارة وكيفية الاعتراف بها؛
6. الوحدات مولدة للنقد؛
7. متطلبات العرض والإفصاح المتعلقة بانخفاض الأصول مولدة للنقد.

2. النطاق

تتناول هذه السياسة كل ما يتعلق بمحاسبة انخفاض قيمة الأصول مولدة للنقد باستثناء الاصول التالية:

أ. المخزون (السياسة "المخزون")؛

ب. الأصول المالية التي هي ضمن نطاق المعيار المحاسبي بالأدوات المالية (السياسة "الأدوات المالية")؛

ت. الأصول الناجمة عن منافع الموظفين (السياسة "منافع الموظفين")؛

ث. الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي المقاسة بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع (السياسة "الزراعة").

3. تحديد الأصل المولد للنقد

إن الأصول مولدة للنقد هي أصول يحتفظ بها بهدف توليد عائد تجاري. ويولد الأصل عائداً تجارياً حين يتم استخدامه بشكل يتفق مع الشكل الذي تتبناه الجهة الحكومية حيث أن امتلاك أصل لتوليد "عائد تجاري" يشير الى أن الجهة الحكومية تعتزم:

1. توليد تدفقات نقدية إيجابية واردة من هذا الأصل (أو من الوحدة مولدة للنقد التي يشكل الأصل جزءاً منها - سيتم مناقشة المقصود بالوحدة مولدة للنقد لاحقا في هذه السياسة)؛ و
2. اكتساب عائد تجاري يؤثر على المخاطر التي تتعلق بالاحتفاظ بالأصل.

3.1. تحديد الوحدة مولدة للنقد التي ينتمي لها الأصل

قد يكون من غير الممكن تقييم أصل منفرد من ناحية انخفاض القيمة حيث أن الأصل في بعض الحالات يولد التدفقات النقدية بالاشتراك مع أصول أخرى. وبالتالي، يتم تقسيم الأصول إلى مجموعات بحيث تحدد الوحدة مولدة للنقد بأنها أصغر مجموعة من الأصول التي تشمل الأصل والتي تولد التدفقات النقدية بشكل مستقل الى حد كبير عن التدفقات النقدية الخاصة بالأصول الأخرى أو بالمجموعات الأخرى للأصول (مثل المحطة أو القسم). تعرف تلك المجموعة باسم الوحدة مولدة للنقد.

يتطلب تحديد الوحدة مولدة للنقد ممارسة الحكم المهني. عند تحديد ما إذا كانت التدفقات النقدية من الأصول أو من الوحدات مولدة للنقد مستقلة الى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من الأصول الأخرى أو من الوحدات مولدة للنقد الأخرى، يجب الأخذ بالاعتبار عدة عوامل، وتشمل طريقة مراقبة الادارة للعمليات وإصدارها القرارات بخصوص استمرار الأصل و/أو العملية أو استبعادها. وفي جميع الأحوال، فان تحديد التدفقات النقدية الواردة المستقلة هي النقطة الرئيسية التي يتوجب أخذها بعين الاعتبار.

4. خطوات تقييم إنخفاض القيمة

الخطوة 1: هل وقع حدث يشير الى إمكانية انخفاض قيمة الوحدة مولدة للنقد المؤلفة من مجموعة أصول ملموسة ؟

✓ عند تقدير ما إذا كان هناك اي مؤشر على إمكانية انخفاض قيمة الوحدة مولدة للنقد، تدرس الجهة الحكومية كلاً من المؤشرات الداخلية والخارجية التي تؤثر على انخفاض القيمة.

✓ إذا كانت الإجابة على السؤال أعلاه بـ"لا"، عندئذ لا يلزم القيام بأي عمل آخر في هذا الوقت إلا التوثيق. أما إذا كانت الاجابة على السؤال بـ"نعم"، يجب الاستمرار بالخطوة 2.

الخطوة 2: هل تظهر الحسابات السابقة أن المبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد أكبر بكثير من قيمتها الدفترية ولم تقع اية أحداث من شأنها إزالة ذلك الفرق ؟

✓ يجب أخذ الأهمية الجوهرية بعين الاعتبار، إذا أظهر التقييم السابق أن المبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد كانت أكبر بكثير من قيمتها الدفترية، يمكن للجهة الحكومية تحاشي إعادة تقييم قيمتها القابلة للاسترداد إذا لم تقع اية أحداث من شأنها إزالة ذلك الفرق. وبشكل مشابه، قد يظهر التحليل السابق أن المبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد ليست حساسة لواحد (أو أكثر) من المؤشرات الداخلية أو الخارجية.

✓ إذا كانت الإجابة على السؤال في الخطوة 2 بـ"نعم"، عندئذ لا يلزم القيام بأي عمل آخر في هذا الوقت إلا التوثيق. أما إذا كانت الاجابة بـ "لا"، يجب الاستمرار بالخطوة 3.

الخطوة 3: تحديد المبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد (أي القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة قيد الاستخدام، أيهما أعلى). هل المبلغ القابل للاسترداد أعلى من القيمة الدفترية للوحدة مولدة للنقد ؟

✓ إذا كانت الاجابة بـ"نعم"، ليست هناك حالة انخفاض قيمة. أما إذا كانت الاجابة بـ"لا" فيجب على الجهة الحكومية حساب خسارة انخفاض القيمة على أنها الفرق ما بين القيمة الدفترية والمبلغ القابل للاسترداد والاستمرار بالخطوة 4.

الخطوة 4: إذا تم تحديد خسائر انخفاض القيمة واعتمادها، يجب قيد خسائر انخفاض القيمة.

✓ إذا كان المبلغ القابل للاسترداد أقل من القيمة الدفترية، يجب تخفيض القيمة الدفترية الى مقدار المبلغ القابل للاسترداد ويعتبر ذلك التخفيض خسارة في انخفاض القيمة ويجب تسجيل خسارة انخفاض القيمة في بيان الأداء المالي.

✓ يجب تعديل استهلاك الفترة المستقبلي للأصول الخاضعة للاستهلاك حسب نوعها وذلك بناء على القيمة الدفترية "الجديدة" للأصل والمدة المتبقية من العمر الإنتاجي للأصل.

✓ يجب تحديد القيمة الدفترية للوحدة مولدة للنقد بشكل يتفق مع الطريقة التي تم بها تحديد المبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد.

5. مؤشرات إنخفاض القيمة

على الجهة الحكومية أن تقيم في تاريخ إعداد كل تقرير ما إذا كانت هناك مؤشرات على أن أصل قد تنخفض قيمته، وإذا وجدت مثل هذه مؤشرات فإنه على الجهة الحكومية تقدير المبلغ القابل للاسترداد للأصل. يتفاوت التوقيت والخطوات المتعلقة باختبار انخفاض القيمة الذي يجب أداؤه خلال الفترة المالية حسب طبيعة الأصل قيد الدراسة.

تنخفض قيمة الأصل عندما تزيد قيمته الدفترية عن مبلغه القابل للاسترداد وإذا وجدت أي دلالات على وجود انخفاض في القيمة فإنه يجب على الجهة الحكومية إجراء تقدير رسمي للمبلغ القابل للاسترداد. لا يتعين على الجهة الحكومية أن تقوم بإجراء تقدير رسمي للمبلغ القابل للاسترداد إذا لم تكن هناك مؤشرات على وجود خسارة في انخفاض القيمة.

عند تقييم ما إذا كانت هناك مؤشر على إمكانية انخفاض قيمة الأصل، على الجهة الحكومية بأن تأخذ في الإعتبار المؤشرات التالية كحد أدنى:

معلومات من مصادر خارجية

1. انخفاض القيمة السوقية للأصل خلال الفترة إلى حد كبير أكثر مما هو متوقع نتيجة لمرور الوقت أو الاستخدام العادي للأصل؛
2. حدوث تغيرات هامة ذات أثر سلبي على الجهة الحكومية خلال الفترة، أو في حال أن تغيرات كهذه ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو التجارية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل بها الجهة الحكومية أو في السوق المرتبط بالأصل؛
3. الزيادة في معدلات الفائدة في السوق أو معدلات العائد السوقية الأخرى على الاستثمارات خلال الفترة، ومن المحتمل أن تؤثر هذه الزيادات على سعر الخصم المستعمل في حساب قيمة الأصل قيد الاستخدام وتخفض المبلغ القابل للاسترداد للأصل بشكل جوهري.

معلومات من مصادر داخلية

1. توافر الأدلة على تقادم الأصل أو تلفه المادي؛
2. حدوث تغيرات هامة ذات أثر سلبي أو توقع حدوثها في المستقبل القريب حيث تؤثر على المدى أو المنهج الذي يستخدم فيه الأصل أو يتوقع استخدامه فيه؛

1. وجود خطط للتوقف عن استخدام الأصل أو لاستبعاده؛ أو قرار بوقف إنشاء الأصل قبل استكماله أو قبل أن يصبح جاهزاً للاستخدام.
2. توافر الأدلة على تراجع الأداء الاقتصادي للأصل.

إذا كانت هناك مؤشر على أن الأصل قد تنخفض قيمته فإن ذلك قد يدل على أن العمر الإنتاجي المتبقي أو أسلوب الاستهلاك (الإطفاء) أو القيمة المتبقية للأصل بحاجة للمراجعة والتعديل حسب السياسة التي ينطبق عليها الأصل، حتى ولو لم يتم الإعتراف بخسارة في انخفاض قيمة الأصل.

يتعين على الجهة الحكومية إجراء اختبار سنوي لتحديد انخفاض القيمة للأصل غير الملموس الذي له عمر غير محدد بصرف النظر عن وجود مؤشرات إنخفاض للقيمة أم لا.

6. قياس المبلغ القابل للاسترداد

يمثل المبلغ القابل للاسترداد القيمة العادلة للأصل صافية من تكاليف البيع أو القيمة قيد الاستخدام للأصل، أيهما أعلى. إذا تبين عند احتساب المبلغ القابل للاسترداد أن القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع أو القيمة قيد الاستخدام أعلى من القيمة الدفترية للأصل، لا تكون قيمة الأصل قد انخفضت وبالتالي لا تستدعي الحاجة دائماً إلى تحديد كلا القيمتين (أي القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع والقيمة قيد الاستخدام طالما أن أي من المبلغين يزيد عن القيمة الدفترية).

6.1. القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع

إذا لزم تحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، يجب استخدام إحدى الطرق المبينة فيما يلي (والتي وردت بالترتيب حسب أفضليتها):

1. إذا وجدت اتفاقية بيع ملزمة في معاملة تجارية، فان السعر بموجب تلك الاتفاقية مطروحاً منه تكاليف الاستبعاد هو القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع؛
2. إذا لم توجد اتفاقية بيع ملزمة وكانت هناك سوق نشطة لذلك النوع من الأصول، تكون القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع هي سعر السوق مطروحاً منه تكاليف الاستبعاد. سعر السوق يعني سعر العرض الحالي إن كان متوفراً، وإلا فالسعر يحدد من آخر معاملة تمت في ظروف اقتصادية شبيهة؛
3. إذا لم توجد اتفاقية بيع ملزمة أو سوق نشطة، تكون القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع هي أفضل تقدير لسعر بيع الأصل مطروحاً منه تكاليف الاستبعاد. يمكن الحصول على تقدير، على سبيل المثال، من مثمنين خارجيين أو باستخدام سعر السوق لأصل مشابه يتوفر له سوق نشطة؛
4. إذا لم يكن هناك أساس لإجراء تقدير موثوق للقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع، تستخدم القيمة قيد الاستخدام على أنها المبلغ القابل للاسترداد للأصل.

مثال - تحديد القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع

تمتلك دائرة الأراضي والتنظيم العقاري مبنى يتم استعماله لتحقيق عائد تجاري. قامت الدائرة بشراء المبنى بتكلفة 2,500,000 درهم إماراتي، في تاريخ 30 سبتمبر 2000، وقدر عمره الإنتاجي بذلك التاريخ بـ 30 سنة. تنوي الجهة استعمال الأصل لهذا الهدف حتى نهاية عمره الإنتاجي.

في تاريخ 30 يونيو 2015، قامت الدائرة بمراسلة الفريق الذي يقوم بإدارة المبنى، لإعلامه عن توقف محتمل لاستعمال المبنى إذ أن هناك خطة لاستبعاد الأصل في بداية يناير من عام 2016.

قامت الدائرة بتجميع المعلومات التالية لتحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع:

- ✓ إستناداً على المعلومات المتوفرة من سوق العقارات في دولة الإمارات العربية المتحدة، يقدر ثمن بيع مبنى بنفس المواصفات وفي نفس المنطقة بقيمة 1,300,000 درهم إماراتي؛
- ✓ لإتمام عملية البيع، ستكون الدائرة الحكومية مطالبة بإصدار شهادة مطابقة لمعايير السلامة، حيث ستتكلف عملية الفحص وإصدار الشهادة 15,000 درهم إماراتي؛
- ✓ ستقوم الدائرة الحكومية بتنظيف المبنى والقيام بأعمال صيانة طفيفة حتى يكون المبنى جاهز للبيع بقيمة 10,000 درهم إمارتي؛
- ✓ سينتج عن بيع المبنى نقل بعض الموظفين العاملين به وإقالة البعض الآخر، مما سيترتب عنه تكاليف متعلقة بالموظفين بقيمة 60,000 درهم إماراتي.

على هذا الأساس تقوم الدائرة الحكومية بتحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع كما يلي:

القيمة السوقية للأصل	1,300,00 درهم إماراتي
تكاليف الفحص وإصدار شهادة السلامة	(15,000) درهم إمارتي
تكاليف التنظيف والصيانة	(10,000) درهم إماراتي
تكاليف متعلقة بالموظفين	-
القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع للمبنى	1,275,000 درهم إماراتي

ملاحظة: لا تعتبر الدائرة التكاليف المتعلقة بالموظفين (نهاية الخدمة والتكاليف المرتبطة بإعادة التنظيم)، كتكاليف إضافية للتخلص من المبنى وبالتالي لا يتم إدراجها في إحتساب القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع للمبنى.

6.2. القيمة قيد الاستخدام

لقياس القيمة قيد الاستخدام يتم تحديد تقديرات التدفقات النقدية الواردة والصادرة التي تتعلق بالاستعمال المستمر للأصل من قبل الجهة الحكومية إضافة إلى صافي العوائد من استبعادها النهائي للأصل وخصمها باستخدام سعر الخصم المناسب.

يجب أن تظهر العناصر التالية في عملية احتساب قيمة الأصل قيد الاستخدام:

1. التكاليف المرتبطة بالخدمة اليومية للأصل؛
2. التدفقات النقدية اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام (فيما يتعلق بالأصول قيد الإنشاء أو مشاريع التطوير التي لم تكتمل بعد)؛
3. النفقات العامة المستقبلية التي يمكن تخصيصها على أساس معقول ومتسق إلى استخدام الأصل.

6.2.1. سعر الخصم

يجب أن يكون خصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة قبل احتساب سعر الضريبة (كما ينطبق) الذي يعكس:

1. تقديرات القيمة السوقية الحالية للقيمة الزمنية للنقود (الممثلة بسعر الفائدة الحالي الخالي من المخاطر)؛
2. المخاطر المحددة للأصل الذي لم يتم تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية لها.

نسبة العائد المتوقع من السوق هي العائد الذي يطلبه المستثمرون إذا كان عليهم اختيار استثمار يولد تدفقات نقدية لمبالغ وتوقيت ومحفظة مخاطر مساوية لتلك التي تتوقع الجهة الحكومية الحصول عليها من الأصل أو من الوحدة مولدة للنقد تحت المراجعة. كما يجب أن يكون السعر مستقلاً عن طريقة تمويل الأصل ويقدر من المعاملات السوقية الحالية لأصول مشابهة، أو من "المتوسط" المرجح لتكلفة رأس المال" لجهة مدرجة لديها أصل واحد أو محفظة اصول مشابهة من ناحية إمكانية ومخاطر الخدمة للأصل الذي هو تحت المراجعة. كما يتعين على سعر الخصم المستخدم لقياس القيمة قيد الاستخدام للأصل ألا يعكس المخاطر التي تم تعديل تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية وفقاً لها، وذلك لتفادي احتساب أثر بعض الافتراضات مرتين.

عندما لا يتاح السعر الخاص بالأصل مباشرة من السوق، يتعين على الجهة الحكومية استخدام بدائل تقدير سعر الخصم المناسب مع الأخذ بعين الاعتبار يعكس القيمة الزمنية للنقود على مدى عمر الأصل وكذلك مخاطر البلد ومخاطر العملة ومخاطر الأسعار ومخاطر التدفق النقدي.

6.2.2. أسس التقديرات المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية

عند قياس القيمة قيد الاستخدام، على الجهة الحكومية التأكد مما يلي:

1. أن تبنى توقعات التدفقات النقدية على افتراضات معقولة وداعمة تمثل أفضل تقدير للظروف الإقتصادية التي ستكون موجودة على مدى العمر الإنتاجي المتبقي للأصل مع إعطاء وزن وأهمية أكبر للأدلة الخارجية؛
2. أن تبنى توقعات التدفقات النقدية على أحدث الموازنات/ التقديرات المالية المعتمدة من قبل الإدارة المعنية، مع استثناء أية تدفقات نقدية واردة أو صادرة مقدرة يتوقع أن تنشأ من إعادة الهيكلة المستقبلية أو من تحسين أو رفع مستوى الأداء، كما يجب أن تغطي التوقعات المبنية على هذه الموازنات/ التقديرات فترة أقصاها خمس سنوات، إلا إذا أمكن تبرير فترة أطول؛ و
3. تقدير توقعات التدفقات النقدية بما يتعدى الفترة التي تغطيها أحدث الموازنات/ التقديرات، وذلك باستنتاجها بناءاً على التوقعات المبنية على الموازنات/ التقديرات من خلال استخدام معدل نمو ثابت أو متناقص للفترات اللاحقة، إلا إذا أمكن تبرير استخدام معدل نمو متزايد. كما أنه لا يجب أن يزيد معدل النمو المستخدم عن معدل النمو على المدى الطويل للمنتجات أو الصناعات أو المكان الذي تعمل به الجهة الحكومية، أو بالنسبة للسوق الذي يستخدم فيه الأصل، إلا إذا أمكن تبرير معدل أعلى. وفي بعض الأحيان، إذا كان ذلك مناسباً، يكون معدل النمو صفراً أو سالباً.

يتعين على إدارة الجهة الحكومية تقييم معقولية الافتراضات التي تبنى عليها توقعات التدفقات النقدية الخاصة بها، وذلك بفحص أسباب الفروقات بين توقعات التدفقات النقدية السابقة والتدفقات النقدية الفعلية، وعلى الإدارة ضمان أن الافتراضات التي بنيت عليها تقديراتها الخاصة بالتدفقات النقدية الحالية متفقة مع النتائج الفعلية السابقة، وتمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستكون سائدة على مدى العمر الإنتاجي المتبقي للأصل.

6.2.3. مكونات تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية

تشمل تقديرات التدفقات النقدية ما يلي:

1. توقعات التدفقات النقدية الواردة من الإستخدام المستمر للأصل؛
2. توقعات التدفقات النقدية الصادرة التي يتم تحملها لإنتاج التدفقات النقدية الواردة من الإستخدام المستمر للأصل (بما في ذلك التدفقات النقدية الصادرة لإعداد الأصل للاستخدام والمصروفات الثابتة المستقبلية المتعلقة بالأصل)، بحيث تكون هذه التدفقات المتوقعة متعلقة بشكل مباشر بالأصل أو يمكن توزيع تلك التدفقات على أساس معقول ومتسق للأصل؛ و

3. صافي التدفقات النقدية إن وجدت والتي سيتم استلامها (أو دفعها) من أجل استبعاد الأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

لا تشمل تقديرات التدفقات النقدية ما يلي:

1. التدفقات النقدية الواردة من أصول تنتج تدفقات نقدية مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الواردة من الأصل الذي تتم مراجعته؛
2. التدفقات النقدية الصادرة التي تتعلق بالتزامات تم الإعتراف بها على أنها مطلوبات في البيانات المالية؛
3. التدفقات النقدية الواردة أو الصادرة والتي يتوقع أن تنشأ من عمليات إعادة هيكلة مستقبلية غير مؤكدة؛
4. التدفقات النقدية المتعلقة بتحسين أو رفع أداء الأصل؛
5. التدفقات النقدية الواردة أو الصادرة عن الأنشطة التمويلية؛
6. وصولات أو دفعات الضريبة (كما ينطبق وحسبما تقتضي الحاجة).

تتم عملية تقدير التدفقات النقدية المستقبلية بناءاً على الوضع الحالي للأصل، وبالتالي فإن القيمة قيد الاستخدام للأصل المعني لا تعكس أي مما يلي:

1. التدفقات النقدية الصادرة أو عمليات التوفير في التكلفة ذات العلاقة (على سبيل المثال، تخفيضات في مصاريف الموظفين) أو المنافع التي يتوقع أن تنشأ عن إعادة هيكلة مستقبلية لم تلتزم بها الجهة الحكومية بعد؛ أو
2. التدفقات النقدية الصادرة التي ستعمل على تعزيز أو تحسين أداء الأصل أو التدفقات النقدية الواردة ذات العلاقة التي يتوقع أن تنشأ عن تلك التدفقات النقدية الصادرة.

7. الاعتراف والقياس بخسارة انخفاض القيمة لأصل منفرد

في حال كان مبلغ الأصل القابل للاسترداد أقل من قيمته الدفترية، يتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل بالفرق، ويتم الاعتراف بالتخفيض كخسارة إنخفاض قيمة مباشرة في بيان الأداء المالي.

مثال - الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة

تمتلك دائرة التنمية السياحية مبنى يستعمل لأغراض إنتاج عائد تجاري.

في تاريخ 30 سبتمبر 2009، بلغت القيمة الدفترية للمبنى 22,500,000 درهم إماراتي (تاريخ الشراء 31 مارس 2002، التكلفة عند الشراء 30 مليون درهم إماراتي، العمر الإنتاجي المقدر في تاريخ الشراء 30 سنة)، حيث أثرت الأزمة الإقتصادية العالمية في تلك الفترة

على أسعار العقارات وما مثل مؤشراً واضحاً لانخفاض قيمة المبنى، وبالتالي ضرورة تقدير المبلغ القابل للاسترداد.

قدرت القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع بـ 18,000,000 درهم إماراتي، بينما تم تقدير القيمة قيد الاستخدام بـ 17,500,000 درهم إماراتي.

في ذلك التاريخ تبقى من العمر الإنتاجي للمبنى 22.5 سنوات.

خطوة أولى – تحديد المبلغ القابل للإسترداد

يعتبر المبلغ القابل للإسترداد، القيمة الأعلى من:

- ✓ القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع: وهي 18,000,000 درهم إماراتي؛
- ✓ القيمة قيد الاستخدام: وهي 17,500,000 درهم إماراتي.

بناءاً عليه فإن المبلغ القابل للاسترداد للأصل هو 18,000,000 درهم إماراتي.

خطوة الثانية - الإعتراف وقياس إنخفاض قيمة الأصل

إذا كانت القيمة الدفترية للأصل أعلى من المبلغ القابل للإسترداد، يجب على دائرة التنمية السياحية تخفيض قيمة الأصل بالفرق.

وبالتالي يمثل الانخفاض في قيمة المبنى 22,500,000 – 18,000,000 = 4,500,000 درهم إماراتي.

وعلى هذا الأساس تقوم دائرة التنمية السياحية بتسجيل القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
مصروفات/ خسائر إنخفاض في القيمة	4,500,000	
مخصص انخفاض القيمة المتراكم		4,500,000

ملاحظة: خلال الفترات التالية، تقوم الدائرة باستعمال القيمة المخفضة للأصل لإحتساب الإستهلاك على العمر الإنتاجي المتبقي للأصل (المبنى). حيث يتم تسجيل الإستهلاك المتعلق بالفترة من 1 أكتوبر 2009 إلى 31 ديسمبر 2009، كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
مصروفات/ إستهلاك مبنى (18,000,000 / 22.5) (12 / 3) x	200,000	
استهلاك متراكم		200,000

8. عكس خسارة انخفاض القيمة

تقيم الجهة الحكومية في كل تاريخ إعداد تقارير ما إذا كان هناك أي مؤشر حول إمكانية عدم وجود أو نقصان للخسارة الناجمة عن إنخفاض قيمة معترف بها في فترات سابقة لأصل أو لوحدة مولدة للنقد. وفي حال وجد أي مؤشر كهذا، تقدر الجهة الحكومية المبلغ القابل للاسترداد لذلك الأصل أو لتلك الوحدة مولدة للنقد.

تقوم الجهة الحكومية بعكس خسارة انخفاض القيمة المعترف بها في فترات سابقة للأصل أو الوحدة مولدة للنقد فقط في حال كان هناك تغير إيجابي في التقديرات المستخدمة في الفترة السابقة لتحديد مبلغ الأصل القابل للاسترداد. وإذا كان الحال كذلك، تتم زيادة القيمة الدفترية للأصل إلى المبلغ القابل للاسترداد، وتكون هذه الزيادة عكسا لخسارة انخفاض القيمة المعترف بها في فترات سابقة بشرط ان لا تتجاوز القيمة الدفترية التي كان سيتم تسجيلها (مطروحا منها الإستهلاك أو الإطفاء لو لم تتحقق خسارة إنخفاض القيمة في فترات سابقة.

معلومات من مصادر خارجية

1. ارتفاع القيمة السوقية للأصل أو الوحدة مولدة للنقد ارتفاعاً كبيراً خلال الفترة؛
2. حدوث تغيرات هامة ذات أثر إيجابي أو مفضل بالنسبة للجهة الحكومية أثناء الفترة، أو ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الإقتصادية أو القانونية التي تعمل بها الجهة الحكومية أو في السوق المرتبط بالأصل أو بالوحدة مولدة للنقد؛
3. انخفاض في معدلات الفائدة في السوق أو معدلات العائد السوقية الأخرى على الاستثمارات خلال الفترة، ويرجح أن تؤثر هذه الانخفاضات على سعر الخصم المستخدم في حساب القيمة قيد الإستخدام للأصل أو للوحدة، وأن تزيد المبلغ القابل للاسترداد للأصل أو للوحدة بشكل جوهري.

معلومات من مصادر داخلية

1. حدوث تغيرات هامة ذات أثر إيجابي بالنسبة للجهة الحكومية أثناء الفترة، أو توقع حدوثها في المستقبل القريب حيث تؤثر على المدى أو الاسلوب الذي يستخدم فيه الاصل أو الوحدة مولدة للنقد أو الذي يتوقع استخدام الاصل أو الوحدة مولدة للنقد فيه. وتشمل هذه التغيرات التكاليف التي يتم تكبدها أثناء الفترة لتعزيز أو تحسين أداء الأصل أو الوحدة مولدة للنقد أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي لها الأصل أو الوحدة مولدة للنقد.
2. قرار باستئناف إنشاء الأصل الذي تم وقفه سابقاً قبل استكماله أو قبل أن يصبح جاهزا للاستخدام؛
3. توفر أدلة من تقارير معدة داخلياً تشير إلى أن أداء الأصل أو الوحدة مولدة للنقد الاقتصادي أفضل من المتوقع أو سيصبح كذلك.

يتم الإعتراف بعكس خسارة إنخفاض القيمة في بيان الأداء المالي للفترة فور إكتشافها.

يجب توزيع عكس خسارة انخفاض القيمة المتعلقة بالوحدة مولدة للنقد على أصول الوحدة، بشكل يتناسب مع القيم الدفترية لتلك الأصول ويتم الإعتراف بعكس خسارة إنخفاض القيمة للأصول الفردية. كما وانه لا يجب توزيع أي جزء من خسارة إنخفاض القيمة التي تم عكسها على أصل غير مولد للنقد حتى ولو كان ذلك الاصل يساهم في إمكانية الخدمة للوحدة مولدة للنقد.

مثال - الإعتراف بعكس خسائر إنخفاض القيمة

اكتمالا للمثال السابق، في 30 سبتمبر 2014 ظهر تحسن واضح في أسعار العقارات حيث تجدد الطلب على العقارات في المنطقة التي يوجد فيها المبنى، مما مثل مؤشراً واضحاً لعكس إنخفاض قيمة المبنى.

قدرت القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع بـ 19,000,000 درهم إماراتي.

بلغت القيمة الدفترية للمبنى في هذا التاريخ 14,000,000 درهم إماراتي والتي تمثل 18,000,000 القيمة الدفترية في 30 سبتمبر 2009 ناقصا 4,000,000 لاستهلاك 5 سنوات، وتبقى من العمر الإنتاجي للمبنى 17.5 سنوات.

على هذا الأساس تقوم دائرة المالية بتقييم خسارة انخفاض القيمة التي يمكن عكسها:

إذا كانت القيمة الدفترية للأصل أقل من المبلغ القابل للاسترداد (القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع)، يجب على الدائرة المالية عكس انخفاض قيمة الأصل وزيادة القيمة الدفترية بالفرق.

إلا أنه ينبغي ألا تتجاوز القيمة الدفترية التي تم زيادتها، القيمة الدفترية للأصل لو لم يتم الاعتراف بانخفاض القيمة سابقا.

القيمة الدفترية للأصل لولم يتم الاعتراف بانخفاض القيمة سابقاً (القيمة الدفترية قبل انخفاض القيمة في 30 سبتمبر 2009 ناقصا تكلفة الاستهلاك 5 سنوات):

22,500,000 – 5,000,000 = 17,500,000 درهم إماراتي

وبالتالي يمثل عكس الانخفاض في قيمة المبنى:

17,500,000 – 14,000,000 = 3,500,000 درهم إماراتي.

وعلى هذا الأساس تقوم الدائرة المالية بتسجيل القيد التالي:

الوصف	مدين	دائن
مخصص انخفاض القيمة المتراكم	3,500,000	
ربح من عكس إنخفاض في القيمة		3,500,000

خلال الفترات التالية، تقوم الدائرة المالية باستعمال القيمة الدفترية الجديدة للأصل لإحتساب الإستهلاك على العمر الإنتاجي المتبقي للأصل (المبنى).

حيث يتم تسجيل الإستهلاك المتعلق بالفترة من 1 أكتوبر 2014 إلى 31 ديسمبر 2014، كما يلي:

الوصف	مدين	دائن
مصروفات/ إستهلاك مبنى (17,500,000 / 17.5) (12 / 3) x	250,000	
إستهلاك متراكم		250,000

مثال - كيف تخصص خسارة انخفاض القيمة لأصول الوحدة مولدة للنقد؟

هناك مؤشر لدى بلدية عجمان على أن وحدة مولدة للنقد لديها قد تكون انخفضت قيمتها. أجرت ادارة البلدية اختبار انخفاض القيمة وقدرت أن المبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد هي 700 درهم إماراتي. فيما يلي تفاصيل أخرى عن الوحدة مولدة للنقد:

الأصول	القيمة الدفترية	القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع	القيمة قيد الاستخدام
الممتلكات والآلات والمعدات:			
المباني	500	550	500
الآلات	90	50	50
الأصول غير ملموسة:			
الأصول غير ملموسة	250	لا يوجد	150
الاجمالي للوحدة مولدة للنقد	**840**	**600**	**700**

إجمالي المبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد هو 700 درهم إماراتي (الأعلى بين القيمة قيد الاستخدام والقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع).

انخفاض القيمة الذي يجب توزيعه: 140 درهم إماراتي (يمثل الفرق بين القيمة الدفترية والمبلغ القابل للاسترداد). يتم توزيع الانخفاض كما يلي:

الأصول	القيمة الدفترية (أ)	المبلغ القابل للاسترداد (القيمة قيد الاستخدام) (ب)	انخفاض القيمة المخصص (ج)=(أ)-(ب)	القيمة الدفترية المعدلة على أساس التوزيع (د)=(أ)+(ج)
المباني	500	500	---	---
الآلات	90	50	(40)	50
الأصول غير ملموسة	250	150	(100)	150
الاجمالي للوحدة مولدة للنقد	**840**	**700**	**(140)**	

حسبما ورد أعلاه، تخصص خسارة انخفاض القيمة بشكل تناسبي على أساس القيمة الدفترية لكل أصل في الوحدة.

9. إعادة تحديد الأصول

إن إعادة تحديد الأصول من أصول مولدة للنقد إلى أصول غير مولدة للنقد أو العكس يحدث فقط في حال وجود أدلة واضحة على أن إعادة هذا التحديد هو أمر مناسب ولا يستلزم حدث إعادة التحديد بحد ذاته، إجراء إختبار إنخفاض القيمة أو عكس خسارة إنخفاض القيمة. وبدلا من ذلك، ينشأ وجوب إختبار إنخفاض القيمة أو عكس خسارة إنخفاض القيمة من المؤشرات التي تنطبق على الأصل بعد إعادة التحديد.

10. الإفصاحات

تفصح الجهة الحكومية عن الاساليب المتبعة للتمييز بين الأصول مولدة للنقد والأصول غير مولدة للنقد.

تفصح الجهة الحكومية عما يلي لكل فئة من الأصول:

1. المصروفات الناجمة عن خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في بيان الأداء المالي مع تحديد للبنود المتأثرة بإنخفاض القيمة.
2. المبالغ المتعلقة بعكس خسائر إنخفاض القيمة المعترف بها في بيان الأداء المالي مع تحديد للبنود المتأثرة من عملية عكس خسائر إنخفاض القيمة.

حين تكون خسارة انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة للأصل المنفرد أو للوحدة مولدة للنقد خلال الفترة جوهرية للبيانات المالية، تفصح الجهة الحكومية عما يلي:

1. الأحداث والظروف التي أدت الى الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة أو عكسها؛
2. قيمة خسارة انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة؛
3. بالنسبة للأصل المولد للنقد:
   - ✓ طبيعة الأصل؛ و
   - ✓ القطاع الذي ينتمي الأصل اليه.
4. بالنسبة للوحدة مولدة للنقد
   - ✓ وصف الوحدة مولدة للنقد (مثل خط انتاج أو مصنع أو خط خدمات أو منطقة جغرافية أو قطاع تم اعداد تقرير حوله)؛
   - ✓ مبلغ خسارة انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة لكل فئة من الأصول أو قطاع (حينما ينطبق).
   - ✓ وجوب الإفصاح إذا كان هناك تغيير على أسلوب تجميع الأصول لتحديد الوحدة مولدة للنقد عقب التقدير السابق للمبلغ القابل للاسترداد للوحدة مولدة للنقد، حيث يتعين على الجهة الحكومية وصف الطريقة الحالية والطريقة السابقة التي تم فيها تجميع الأصول وأسباب تغيير طريقة تحديد الوحدة مولدة للنقد؛
5. ما إذا كان المبلغ القابل للاسترداد للأصل يمثل القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع أو يمثل القيمة قيد الإستخدام للأصل.
6. الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع إذا كان المبلغ القابل للاسترداد يمثل القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع (مثلا، إذا ما تقرر ذلك بالرجوع الى سوق نشطة أو بأية طريقة أخرى)؛ و
7. إذا ما كان المبلغ القابل للاسترداد يمثل القيمة قيد الإستخدام للأصل، يتعين على الجهة الحكومية الإفصاح عن سعر (أسعار) الخصم المستخدمة في التقدير الحالي والتقدير السابق (إن وجد) للقيمة قيد الإستخدام.

السياسة 8 - انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد

جدول محتويات سياسة إنخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد

هدف السياسة 1. 118

النطاق 2. 118
تحديد الأصول غير مولدة للنقد 3. 118
مؤشرات إنخفاض القيمة 4. 119
4.1. قياس مبلغ الخدمة القابل للإسترداد لأصل غير ملموس ذي عمر انتاجي غير محدد 120
قياس مبلغ الخدمة القابلة للاسترداد 5. 121
5.1. القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع 121
5.2. القيمة قيد الاستخدام 121
5.2.1 منهج تكلفة الإستبدال المستهلكة 121
5.2.2 منهج تكلفة الإستعادة 122
5.2.3 منهج وحدات الخدمة 124
5.2.4 تطبيق المناهج 125
الإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة وقياسها 6. 125
عكس خسارة إنخفاض القيمة 7. 125
إعادة تحديد الأصول 8. 126
الإفصاحات 9. 126

1. هدف السياسة

هدف هذه السياسة هو بيان الإجراءات الواجب تطبيقها لتحديد ما إذا كان أصل غير مولد للنقد قد انخفضت قيمته ولضمان أنه تم الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة. تحدد هذه السياسة كذلك متى يجب على الجهة الحكومية عكس خسارة انخفاض القيمة كما يوضح الإفصاحات اللازمة.

يتطرق هذه السياسة أساسا إلى المواضيع التالية:

1. تحديد الأصول غير مولدة للنقد؛
2. تحديد الأصول التي يمكن أن تنخفض قيمتها: مؤشرات الانخفاض؛
3. أسس قياس مبلغ الخدمة القابل للاسترداد ومختلف الطرق المتبعة؛
4. طريقة الاعتراف وقياس الخسارة الناتجة عن انخفاض القيمة؛
5. التطرق إلى حالات عكس الخسارة وكيفية الاعتراف بها؛ و
6. متطلبات العرض والافصاح المتعلقة بانخفاض الأصول غير مولدة للنقد.

2. النطاق

تقوم الجهة الحكومية بتطبيق هذه السياسة على الاستثمارات التالية، فقط عندما يتم اعتبار هذه الأصول المالية على أنها أصول غير مولدة للنقد، وتشمل هذه الاستثمارات ما يلي:

1. المنشآت المسيطر عليها، كما هي معرفة في سياسة "البيانات المالية الموحدة"؛
2. المنشآت الزميلة، كما هي معرفة في سياسة "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"؛ و
3. الترتيبات المشتركة، كما هي معرفة في سياسة " الترتيبات المشتركة ".

3. تحديد الأصول غير مولدة للنقد

تمثل الأصول غير مولدة للنقد جميع الأصول التي لا يتم تصنيفها واعتبارها على أنها أصول مولدة للنقد. حيث تشمل الأصول غير مولدة للنقد على سبيل المثال وليس الحصر:

1. المباني التي تستعملها الجهة الحكومية لتقديم خدمات اجتماعية دون مقابل؛
2. أصول البنية التحتية التي لا ينتج عنها أي عائد تجاري؛
3. برامج الكمبيوتر المستعملة لتمهيل تقديم خدمات إلى العموم دون تحقيق عائد تجاري هام.

بالرجوع إلى سياسة "انخفاض قيمة الأصول مولدة للنقد" الأصول مولدة للنقد تشمل الأصول التي يحتفظ بها بهدف رئيسي هو توليد عائد تجاري حيث يولد الأصل عائداً تجارياً حين يتم استخدامه بشكل يتفق مع الشكل الذي تتبناه الجهة الحكومية حيث أن امتلاك أصل لتوليد "عائد تجاري" يشير الى أن الجهة الحكومية تعتزم:

1. توليد تدفقات نقدية إيجابية واردة من هذا الأصل (أو من الوحدة مولدة للنقد التي يشكل الأصل جزءاً منها)؛
2. اكتساب عائد تجاري يؤثر على المخاطر التي تتعلق بالاحتفاظ بالأصل.

مثال - أصل غير مولد للنقد محتفظ به بشكل رئيسي لتقديم الخدمات

تقوم دائرة البلدية والتخطيط بتشغيل مصنع تخلص من النفايات لضمان التخلص السليم من النفايات الطبية (كنشاط رئيسي للمصنع) التي تنتجها المستشفيات العامة التابعة للحكومة، ولكن المصنع يعالج أيضاً (كنشاط ثانوي) كمية صغيرة من النفايات الطبية التي تنتجها المستشفيات القطاع الخاص وذلك على أساس تجاري وبرسوم معينة وفي هذه الحالة لا يمكن التمييز بين الأصول مولدة للنقد والأصول غير مولدة للنقد لأن الهدف الرئيسي من المصنع هو تقديم الخدمات.

في حالات أخرى يمكن أن يولد أصل معين تدفقات نقدية وكذلك يستخدم لأغراض غير مولدة للنقد. يجب تحديد هدف الاحتفاظ بالأصل ومدى الرغبة بتوليد عائد تجاري من الأصل وبناء عليه يتم تحديد المعيار المحاسبي الواجب تطبيقه:

1. (سياسة "انخفاض قيمة الأصول مولدة للنقد")؛ أو
2. هذه السياسة.

مثال - أصل مولد للنقد ويستخدم لأغراض غير مولدة للنقد

تملك مستشفى عامة تابعة لحكومة عجمان عشرة أجنحة لمعالجة المرضى، يستخدم تسعة منها للمرضى الذين يدفعون رسوم العلاج على أساس تجاري والجناح الآخر المتبقي يستخدم للمرضى غير القادرين على دفع رسوم المعالجة أو الذين يشملهم إعفاء إداري من دفع رسوم المعالجة، علماً أن المرضى من جميع الأجنحة يستخدمون بشكل مشترك جميع المرافق الأخرى للمستشفى.

يجب هنا الأخذ بعين الاعتبار الحد الذي يتم به الإحتفاظ بالأصل بهدف توفير عائد تجارى، وذلك لتحديد ما إذا كان ينبغي أن تطبيق هذه السياسة أو سياسة "انخفاض قيمة الأصول مولدة للنقد".

4. مؤشرات إنخفاض القيمة

على الجهة الحكومية أن تقيم في تاريخ إعداد كل تقرير ما إذا كانت هناك مؤشرات على امكانية حدوث انخفاض في قيمة أصل، وإذا وجدت مثل هذه المؤشرات فإنه على الجهة الحكومية تقدير مبلغ الخدمة القابل للاسترداد للأصل.

بغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على إنخفاض القيمة، تقوم الجهة الحكومية باختبار انخفاض القيمة بشكل سنوي بالنسبة للأصول التالية:

1. الأصل غير الملموس الذي يكون له عمر إنتاجي غير محدد؛
2. الأصل غير ملموس وغير متوفر بعد لإستخدامه.

يمكن إجراء إختبار إنخفاض القيمة لأصول غير ملموسة هذا في أي وقت خلال فترة إعداد التقارير، شرط أن تتم في نفس الوقت من كل عام. ويمكن إختبار أصول غير ملموسة مختلفة بخصوص إنخفاض القيمة في أوقات مختلفة، لكن إذا تم الإعتراف المبدئي بالأصل غير الملموس خلال فترة إعداد التقارير الحالية، فإنه ينبغي إختبار ذلك الأصل غير الملموس بخصوص إنخفاض القيمة قبل نهاية فترة إعداد التقارير الحالية.

عند تقييم ما إذا كان هناك أي مؤشر على إمكانية حدوث إنخفاض في قيمة أصل ما، على الجهة الحكومية أن تأخذ في الإعتبار المؤشرت التالية كحد أدنى:

معلومات من مصادر خارجية

1. التوقف أو التوقف الوشيك في الطلب على الخدمات التي يقدمها الأصل أو الحاجة إليها؛
2. حدوث تغيرات هامة طويلة المدى ذات أثر سلبي على الجهة الحكومية خلال الفترة أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو القانونية أو بيئة السياسة الحكومية التي تعمل الجهة الحكومية فيها.

معلومات من مصادر داخلية

1. وجود أدلة على تعرض الأصل لأضرار مادية؛
2. حدوث تغيرات هامة طويلة المدى ذات أثر سلبي على الجهة الحكومية خلال الفترة، أو يتوقع أنها ستحدث في المستقبل القريب إلى المدى الذي يتم فيه، أو الطريقة التي يتم بها، إستخدام الأصل أو يتوقع أن يتم بها إستخدامه. وتشمل هذه التغيرات أن يصبح الأصل متوقف عن العمل أو وجود خطط لوقف أو إعادة هيكلة الوحدة التي يتبع الأصل لها أو وجود خطط لاستبعاد الأصل قبل التاريخ المتوقع مسبقا وإعادة تقييم العمر الإنتاجي للأصل على اعتبار أنه محدد وليس غير محدد؛
3. إتخاذ قرار بوقف إنشاء الأصل قبل إتمامه أو قبل أن يكون في حالة تسمح باستخدامه؛
4. وجود أدلة من تقارير داخلية تشير إلى أن أداء خدمة الأصل أسوأ من المتوقع أو ستكون كذلك، على سبيل المثال:

✓ تكاليف تشغيل الأصل أو الحفاظ عليه أعلى بكثير مقارنة مع تلك التي تم رصدها في الموازنة؛

✓ مستويات الخدمة والانتاج للأصل أقل بكثير مقارنة مع تلك التي تم توقعها في بداية الفترة.

في حال كان هناك مؤشر على وجود إنخفاض قيمة الأصل، فإن هذا قد يشير إلى ضرورة مراجعة وتعديل التالي:

أ. العمر الإنتاجي المتبقي؛ أو

ب. طريقة الاستهلاك (الإطفاء)؛ أو

ج. القيمة المتبقية للأصل وفقا لسياسة الحكومية الذي ينطبق على الأصل حتى وإن لم يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض في قيمة الأصل.

4.1. قياس مبلغ الخدمة القابل للإسترداد لأصل غير ملموس ذي عمر انتاجي غير محدد

تقوم الجهة الحكومية إختبار إنخفاض قيمة الأصل غير الملموس الذي يكون له عمر إنتاجي غير محدد فيما يخص إنخفاض القيمة بشكل سنوي. ويتم ذلك من خلال مقارنة القيمة

الدفترية مع مبلغ الخدمة القابل للإسترداد، بغض النظر عن وجود أي مؤشر على إمكانية إنخفاض قيمته. لكن يمكن إستخدام الاحتساب التفصيلي الأحدث لمبلغ الخدمة القابل للإسترداد الخاص بالأصل والذي جرى في فترة سابقة في إختبار إنخفاض قيمة ذلك الأصل في الفترة الحالية، شرط تحقيق جميع الشروط التالية:

1. إذا لم يقدم الأصل غير الملموس إمكانيات خدمة من الإستخدام المستمر المستقل بشكل كبير عن تلك الإمكانيات الناتجة عن الأصول الأخرى أو مجموعات من الأصول ويتم بالتالي إختباره فيما يخص إنخفاض القيمة كجزء من الوحدة غير مولدة للنقد التي ينتمي إليها، ولم تتغير الأصول والالتزامات المكونة لتلك الوحدة بشكل كبير منذ آخر حساب للمبلغ القابل للإسترداد؛

5.5. طرق قياس التكلفة

يتم تحديد تكلفة المخزون باستخدام معادلة الوارد أولا صادر أولا أو معادلة متوسط التكلفة المرجح.

يجب استخدام نفس المعادلة للمخزون الذي يملك طبيعة واستخدام مشابه بالنسبة للجهة الحكومية. أما في حالة المخزون الذي له طبيعة أو استخدام مخالف، فإنه يمكن تبرير استخدام معادلات تكلفة مختلفة.

مثال: مبررات استخدام معادلات تكلفة مختلفة للمخزون

- ✓ مخزون من نوع معين مستخدم في قطاع معين ونفس النوع من المخزون مستخدم في قطاع آخر من قبل الجهة الحكومية، وبناء عليه، يمكن تبرير استخدام معادلات تكلفة مختلفة بسبب اختلاف غرض الاستخدام.
- ✓ اختلاف الموقع الجغرافي للمخزون لا يعد سببا كافيا لتبرير استخدام معادلات تكلفة مختلفة.

تفترض معادلة الوارد أولاً صادر أولاً أن بنود المخزون التي تم شراؤها أولاً تباع أولاً وتبعاً لذلك فإن المواد المتبقية في المخزون في نهاية الفترة هي تلك التي تم شراؤها أو إنتاجها مؤخراً.

مثال: معادلة الوارد أولاً صادر أولاً

حدثت التغيرات التالية على بند المخزون لجهة حكومية خلال الفترة:

التاريخ	الوصف	الوحدات	القيمة الدفترية بالدرهم الاماراتي	تكلفة الوحدة الفردية بالدرهم الاماراتي	تكلفة الوحدات المباعة بالدرهم الاماراتي
1 يناير	رصيد افتتاحي	1,000	10,000	10	-
	بيع	*(200)	*(2,000)		*(2,000)

28 فبراير						
5 مارس	شراء	400	6,000	15		-
20 مارس	شراء	200	4,000	20		-
31 أكتوبر	بيع	(900)**	(9,500)**			(9,500)**
		500	8,500			(11,500)

تتبع الجهة الحكومية معادلة الوارد أولاً صادر أولاً في تحديد تكلفة مخزونها وعليه فإن تكلفة المخزون المتبقي في نهاية الفترة تحتسب كالآتي:

* تكلفة الوحدات المباعة = 200 وحدة مباعة × 10 درهم للوحدة الفردية = 2,000 درهم إماراتي

**تكلفة الوحدات المباعة = (800 وحدة مباعة × 10 درهم للوحدة الفردية) + 8,000 (100 وحدة مباعة 15 x درهم للوحدة الفردية) = 9,500 درهم إماراتي

وعليه فإن القيمة الدفترية لنهاية الفترة = 20,000 – (9,500 + 2,000) = 8,500 درهم إماراتي.

تفترض معادلة متوسط التكلفة المرجح، أن يتم تحديد تكلفة كل بند من خلال تكلفة المتوسط المرجح لبنود المخزون المتشابهة في بداية الفترة وتكلفة البنود المتشابهة المشتراة أو المنتجة خلال الفترة، ويمكن احتساب متوسط التكلفة المرجح على أساس دوري، أو عند استلام كل شحنة إضافية وذلك حسب ظروف الجهة الحكومية.

مثال: معادلة متوسط التكلفة المرجح

مع إبقاء معطيات المثال "معادلة الوارد أولاً صادر أولاً واعتبار أن الجهة الحكومية تتبع معادلة متوسط التكلفة المرجح:

التاريخ	الوصف	الوحدات	التكلفة الاجمالية بالدرهم الاماراتي	تكلفة الوحدة الفردية بالدرهم الاماراتي	تكلفة الوحدات المباعة بالدرهم الاماراتي
1 يناير	رصيد افتتاحي	1,000	10,000	10	-
28 فبراير	بيع	(200)*	(2,000)*		(2,000)*

	رصيد كما في فبراير	800	8,000	10		
5 مارس	شراء	400	6,000	15		-
20 مارس	شراء	200	4,000	20		-
	رصيد كما في مارس	1,400	18,000	**		
31 أكتوبر	بيع	**(900)	**(11,571)	**		**(11,571)
	رصيد نهائي	500	6,429	12.86		(13,571)

وعليه فإن تكلفة المخزون المتبقي في نهاية الفترة تحتسب كالآتي:

***احتساب تكلفة الوحدات المباعة في فبراير:**

متوسط التكلفة المرجح عند البيع = 10,000 / 1,000 وحدة = 10 درهم اماراتي لكل وحدة

تكلفة الوحدات المباعة في فبراير = 200 وحدة مباعة × 10 درهم للوحدة = 2,000 درهم إماراتي

****احتساب تكلفة الوحدات المباعة في أكتوبر:**

يتعين اولا احتساب متوسط التكلفة المرجح للوحدة. بلغ رصيد الوحدات المتوفرة قبل البيع في أكتوبر إلى 1,400 وحدة بقيمة دفترية قدرها 18,000 درهم أماراتي.

متوسط التكلفة المرجح عند البيع= 18,000 / 1,400 وحدة = 12.86 درهم اماراتي لكل وحدة

تكلفة الوحدات المباعة في أكتوبر= (900 وحدة مباعة 12.86 x درهم للوحدة) = 11.571 درهم اماراتي

احتساب إجمالي القيمة الدفترية لنهاية الفترة:

القيمة الدفترية لنهاية الفترة= 500 وحدة متبقية × 12.86 درهم للوحدة الفردية = 6,429 درهم إماراتي

5.6. صافي القيمة القابلة للتحقيق

يمكن أن تصبح تكلفة المخزون غير قابلة للاسترداد من جراء العوامل التالية:

1. التلف؛
2. انخفاض أسعار البيع؛
3. التقادم الكلي أو الجزئي؛
4. ازدياد تكاليف الانجاز المقدرة؛ أو
5. ازدياد التكاليف المقدرة التي سيتم تكبدها لإنهاء عملية البيع أو التبادل أو التوزيع.

تعتبر ممارسة تخفيض قيمة المخزون دون التكلفة إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، متفقة مع مبدأ عدم تسجيل الأصول بما يزيد عن قيمة المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة المتوقعة أن تتحقق من بيعها أو استبدالها أو توزيعها أو استخدامها.

مثال: انخفاض تكلفة المخزون

قام مستشفى عجمان التخصصي خلال عملية الجرد الدورية لإحدى المخازن بتحديد 1,000 وحدة من دواء معين ذات صلاحية انتهاء في الأشهر الستة القادمة للفترة المالية ذاتها. تبلغ تكلفة المخزون الخاصة بكل علبة 100 درهم إماراتي. كما يعتبر الدواء مطابق لكافة المواصفات العالمية من ناحية السلامة العامة طالما ان صلاحيته لم تنتهي بعد. بناءا عليه قامت مستشفى عجمان التخصصي بتحديد ما إذا كان هناك أي نقص من الدواء المعني في أي من المستشفيات التابعة لها كمبادرة منها لتفادي تلفه ان أمكن. تبين بأن هناك مستشفى حكومي بحاجة ماسة إلى 100 وحدة من الدواء نفسه بغرض استخدامه على الفور.

بعد نهاية الأشهر الستة عقب تاريخ الجرد تبين بان مستشفى عجمان تمكنت من تصريف 100 وحدة، وبالتالي قامت بتلف 900 وحدة نظرا لانتهاء صلاحية الدواء.

بناءً على ما تقدم، يتوجب على مستشفى عجمان التخصصي الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة المخزون على النحو التالي:

خسارة انخفاض قيمة المخزون المتعلقة بعلب الدواء غير المستخدمة التي تم تلفها:

900 وحدة × 100 درهم تكلفة مخزون العلبة = 90,000 درهم اماراتي.

وعليه يتم تسجيل القيد التالي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
مصروف خسارة انخفاض القيمة نتيجة للتلف	الأداء المالي	90,000	
المخزون (أصل) أو خسارة انخفاض القيمة المتراكمة في المخزون (يطرح من الاصول)	المركز المالي		90,000

5.7. توزيع البضائع دون مقابل، أو بمقابل اسمي

يمكن أن تحتفظ جهة حكومية بمخزون لا ترتبط منافعه الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة له مباشرة بقدرة هذه المنافع على توليد صافي تدفقات نقدية واردة. قد تنشأ هذه الانواع من المخزون عندما تقرر جهة حكومية توزيع بضائع معينة دون مقابل أو بمقابل اسمي. وفي هذه الحالات يتم بيان المنافع الاقتصادية أو الخدمة المحتملة المستقبلية للمخزون لأغراض اعداد التقارير المالية بالقيمة التي تكون الجهة الحكومية بحاجة لدفعها، لاستحواذ المنافع الاقتصادية أو الخدمة المحتملة لو كانت لازمة لتحقيق اهداف الجهة. وعندما لا يمكن الاستحواذ على المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة في السوق، يتعين تقدير تكلفة الاستبدال. في حال تغير الغرض الذي يحتفظ بالمخزون من أجله، يتم تقييم المخزون وفقا لأحكام هذه السياسة.

مثال: توزيع البضائع دون مقابل

قامت دائرة المالية في 31 ديسمبر بتوزيع نوع من المخزون البالغة تكلفته 10,000 درهم إماراتي بقيمة 5,000 درهم اماراتي لجهة حكومية أخرى. وعليه يعترف بالمخزون كمصروف عند الاعتراف بالإيراد المتعلق به ويتم تسجيل القيود التالية في 31 ديسمبر:

الحساب المتأثر بالقيد	البيان	مدين	دائن
مصروف تكلفة البند الموزع	الأداء المالي	0.0001	-
المخزون	المركز المالي		0.0001

في حالة لم تكن دائرة المالية على علم بتكلفة المخزون الفعلية، يجب احتسابه بالقيمة العادلة.

6. بيع المخزون

تقوم الجهة الحكومية بالاعتراف بالقيمة الدفترية للمخزون كمصروف في نفس الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيرادات المتعلقة به عندما يتم بيعه أو استبداله أو توزيعه. وفي حالة عدم وجود إيراد، يعترف بالمصروف عند توزيع البضائع أو عند تقديم الخدمة المتعلقة بالمخزون.

مثال: الاعتراف بالمخزون كمصروف

باعت دائرة البلدية والتخطيط في 31 ديسمبر أحد بنود المخزون البالغة تكلفتها 80,000 درهم إماراتي بقيمة 100,000 درهم اماراتي وتم نقل المخاطر والمكافأت المتعلقة بهذا المخزون. وعليه يعترف بالمخزون كمصروف عند الاعتراف بالإيراد المتعلق به ويتم تسجيل القيود التالية في 31 ديسمبر:

الحساب المتأثر بالقيد	البيان	مدين	دائن

النقد	المركز المالي	100,000	-
ايراد البيع	الأداء المالي		100,000
للاعتراف بالدخل الناتج عن عملية البيع.			
مصروف تكلفة البند المباع	الأداء المالي	80,000	-
المخزون	المركز المالي		80,000
للاعتراف بالمخزون المباع كمصروف عند الاعتراف بالإيراد المتعلق به.			

يتعين على الجهة الحكومية الاعتراف بقيمة أي تخفيض في المخزون وبكافة خسائره كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة، ويتم الاعتراف بقيمة أي عكس تخفيض للمخزون على أنه زيادة في قيمة المخزون المعترف به في الفترة التي يحدث فيها عكس هذا التخفيض.

في حالة مقدم الخدمة، يتم عادةً الاعتراف بالمخزون كمصروف عندما يتم تقديم الخدمات أو عند تقديم الفواتير الخاصة بالخدمات التي يتم استيفاء رسوم عنها.

7. العرض والإفصاح

يجب الإفصاح عن الآتي في البيانات المالية للجهة الحكومية:

1. السياسة المحاسبية المتبعة لقياس المخزون، بما في ذلك معادلة التكلفة المستخدمة؛
2. إجمالي القيمة الدفترية للمخزون والقيمة الدفترية للتصنيفات المناسبة للجهة؛
3. القيمة الدفترية للمخزون المقاس بالقيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع؛
4. مبلغ المخزون المعترف به كمصروف خلال الفترة اضافة إلى تحديد لأنواع المصروف وتحليل طبيعته (كما ينطبق)؛
5. مبلغ أي تخفيض للمخزون معترف به كمصروف خلال الفترة؛
6. أي مبلغ معكوس من أية تخفيضات سابقة تم الاعتراف به في بيان الاداء المالي؛
7. الظروف أو الأحداث التي أدت إلى عكس تخفيض المخزون؛ و
8. القيمة الدفترية للمخزون المرهون كضمان للالتزامات (ان وجدت).

تشمل التصنيفات الشائعة للمخزون البضائع ولوازم الإنتاج والمواد والعمل قيد الإنجاز والبضائع الجاهزة. يمكن اعتبار مخزون مقدم الخدمة على انه عمل قيد الإنجاز.

تتألف تكلفة المخزون المعترف بها كمصروف خلال الفترة من التكاليف المشمولة في قياس بنود المخزون التي تم بيعها أو استبدالها أو توزيعها، ومصاريف الإنتاج غير المباشرة وغير مخصصة، وتكاليف إنتاج المخزون غير الاعتيادية، ويمكن أن تتطلب ظروف الجهة الحكومية أيضاً شمول تكاليف أخرى مثل تكاليف التوزيع.

دليل السياسات المحاسبية

الباب الثالث - الأدوات المالية

نبذة عامة حول الأدوات المالية بالجهات الحكومية

يشمل هذا الباب السياسات المحاسبية المتعلقة بالإعتراف والقياس ومتطلبات العرض والإفصاح للمعاملات التي تتعلق بالأدوات المالية، بما في ذلك تكاليف الإقتراض وتأثيرات التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية.

تمكن هذه السياسة من:

1. التعرف على الأدوات المالية والتي تشمل الأصول المالية والإلتزامات المالية والحقوق المتبقية والمشتقات؛
2. أسس تصنيف هذه الأدوات المالية ضمن الفئات المسموحة؛
3. عرض الشروط الأساسية للإعتراف والقياس الأولي بالأدوات المالية؛
4. طرق القياس اللاحق للأدوات المالية والعوامل المؤثرة ذات الصلة، ويشمل ذلك إعادة التقييم بالقيمة العادلة والإطفاء والإنخفاض في القيمة، كما هو أنسب؛
5. عرض الشروط الأساسية لإلغاء الإعتراف بالأدوات المالية، والمعالجات المحاسبية التي تنتج عنها؛
6. متطلبات العرض والإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية.

التعريفات

المصطلح	التعريف
التكلفة المطفأة لأصل مالي أو إلتزام مالي	هو مبلغ الأصول المالية أو الإلتزامات المالية التي تم قياسها كما يلي: 1. المبلغ عند الاعتراف المبدئي؛ 2. مخصوم منه المبالغ المسددة والمتعلقة بالمبلغ الرئيسي؛ 3. زائد أو ناقص الإطفاء المتراكم باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلي لأي فرق بين المبلغ الأولي والمبلغ عند الإستحقاق؛ مخصوم منه أي مخصصات ناتجة عن إنخفاض في القيمة أو عدم إمكانية تحصيلها (يتم تخفيض المبلغ مباشرة من تكلفة الأداة المالية أو من خلال استخدام حساب مخصصات)
المشتقات	تتمثل في الأدوات المالية التي تتوفر بها الخصائص التالية: 1. تتغير قيمتها إستجابتا للتغير في سعر العنصر المتعلق بها، ويمكن أن يتمثّل هذا العنصر في سعر الفائدة أو سعر أداة مالية أخرى أو أسعار السلع أو أسعار صرف العملات الأجنبية أو مؤشر الأسعار/ سعر الفائدة أو التصنيف الائتماني أو مؤشر الائتمان أو أي عنصر غير مالي متغير آخر، مع الأخذ بالاعتبار، أنه يجب أن تكون التغيرات المتعلقة بالعنصر المتغير غير المالي غير مسندة إلى الطرف الآخر في العقد؛ 2. لا يتطلب أي إستثمار أولي أو يتطلب إستثمار أولي يعتبر أصغر من الإستثمار الذي تتطلبها عقود أخرى مشابهة يتوقع أن يكون لها استجابة مماثلة للتغيرات في

	عوامل السوق؛ 3. يتم تسويته في تاريخ لاحق.
المخاطر الإئتمانية	هي المخاطر المتعلقة بعدم قدرة أحد أطراف الأداة المالية بالوفاء للطرف الآخر بالتزاماته مما ينتج عن ذلك خسارة مالية.
تكاليف المعاملة	هي التكاليف الإضافية التي يمكن أن تنسب مباشرة إلى الإستحواذ أو إصدار أو التخلص من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية. ويشار إلى التكاليف الإضافية، بالتكاليف التي لم يكن على الجهة الحكومية تكبدها إن لم تقم بمعاملة شراء أو إصدار أو بيع الأدوات المالية.
طريقة سعر الفائدة الفعلي	هي طريقة لإحتساب التكلفة المطفأة لأصل مالي أو إلتزام مالي (أو مجموعة من الأصول المالية أو الإلتزامات المالية) حيث يتم من خلالها توزيع إيرادات الفوائد أو مصروفات الفوائد خلال الفترة المعنية. معدل الفائدة الفعلي هو المعدل الذي يخصم الدفعات او المقبوضات المستقبلية خلال العمر المتوقع للأداة المالية أو خلال فترة أقصر، عند الاقتضاء، لصافي القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام المالي.
مخاطر السوق	هي المخاطر المتعلقة بتغيرات القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق. تشتمل مخاطر السوق ما يلي: 1. مخاطر سعر صرف العملة الأجنبية؛ 2. مخاطر سعر الفائدة؛ 3. مخاطر السعر الأخرى.
مخاطر سعر الفائدة	هي المخاطر المتعلقة بتغيرات القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار الفائدة في السوق.
مخاطر السيولة	هي المخاطر المتعلقة بمواجهة الجهة الحكومية لصعوبة في الوفاء بالتزاماتها التي يستوجب تسويتها من خلال تحويل مبالغ نقدية أو أصول مالية أخرى.
مخاطر السعر الأخرى	هي المخاطر المتعلقة بتغيرات القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة مالية بسبب التغيرات في أسعار السوق (بإستثناء تلك التي تنشأ من مخاطر سعر الفائدة أو مخاطر سعر صرف العملة الأجنبية)، سواء كانت هذه التغيرات ناتجة عن عوامل ذات صلة بالأداة المالية في حدّ ذاتها أو الطرف الذي قام بإصدارها أو عوامل تؤثر على جميع الأدوات المالية المماثلة التي يتم تداولها في السوق.

السياسة 11 - الأدوات المالية

جدول محتويات سياسة الأدوات المالية

1. هدف السياسة
2. النطاق
3. تحديد الأدوات المالية
   3.1. الأصول المالية

3.2. الإلتزامات المالية

3.3. الحقوق المتبقية

3.4. المشتقات والمشتقات الضمنية

3.5. الأدوات المالية المركبة

4. تصنيف الأدوات المالية

4.1. تصنيف الأصول المالية

4.1.1. الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

4.1.2. الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق

4.1.3. القروض والذمم المدينة

4.1.4. الأصول المالية المتاحة للبيع

4.2. تصنيف الإلتزامات المالية

4.3. عقود الضمانات المالية

5. الإعتراف بالأدوات المالية

6. القياس الأولي للأدوات المالية

7. القياس اللاحق للأدوات المالية

7.1. القياس اللاحق للأصول المالية

7.2. القياس اللاحق للإلتزامات المالية

7.3. تحديد القيمة العادلة

7.4. تحديد سعر الفائدة الفعلي

8. الإعتراف بالأرباح والخسائر

9. إعادة تصنيف الأدوات المالية

9.1. إعادة تصنيف الأدوات المالية من وإلى فئة القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

9.2. إعادة تصنيف أصل مالي متوفر للبيع إلى القروض وذمم مدينة

9.3. إعادة تصنيف الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق إلى أصل مالي متوفر للبيع

9.4. إعادة تصنيف أصل مالي متوفر للبيع إلى الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق

10. إنخفاض قيمة الأصول المالية

10.1. إنخفاض قيمة الأصول المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة

10.2. إنخفاض قيمة الأصول المالية المسجلة بسعر التكلفة

10.3. إنخفاض قيمة الأصول المالية المتوفرة للبيع

11. إلغاء الإعتراف بالأدوات المالية

11.1. إلغاء الإعتراف بأصل مالي

11.1.1. نقل الأصول المالية الذي يؤدي إلى إلغاء الإعتراف

11.1.2. نقل الأصول المالية الذي لا يؤدي إلى إلغاء الإعتراف

11.1.3. المشاركة المستمرة في الأصول المنقولة

11.1.4. جميع عمليات النقل
11.2. إلغاء الإعتراف بالإلتزامات المالية
12. الإفصاحات
12.1. بيان المركز المالي
12.2. إعادة التصنيف
12.3. إلغاء الاعتراف
12.3.1. الضمان
12.4. حساب مخصص خسائر الإئتمان
12.5. عدم الوفاء والإخلال
12.6. بيان الأداء المالي
12.7. الإفصاحات الأخرى
12.7.1. السياسات المحاسبية
12.7.2. القروض الميسرة
12.8. طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية
12.8.1. الإفصاحات النوعية
12.8.2. الإفصاحات الكمية
12.8.3. مخاطر الإئتمان
12.8.4. الأصول المالية التي انقضى استحقاقها أو انخفضت قيمتها
12.8.5. الممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الإئتمان الأخرى
12.8.6. مخاطر السيولة
12.8.7. مخاطر السوق
12.8.8. إفصاحات مخاطر السوق الأخرى

1. هدف السياسة

تهدف هذه السياسة إلى تحديد وتصنيف الأدوات المالية حسب طبيعتها، كما تقوم بتقديم المعالجات المحاسبية المتعلقة بكل صنف من الأصناف التي تم تحديدها، ويشمل ذلك شروط الإعتراف والقياس الأولي والقياس اللاحق. كما تقدم هذه السياسة المعلومات اللازمة التي يجب على الجهة الحكومية عرضها والإفصاح عنها ضمن بياناتها المالية فيما يتعلق بالأدوات المالية.

تتطرق هذه السياسة أساسا الى المواضيع التالية:

1. تحديد الأدوات المالية والتعرف على أهم خصائصها؛
2. تصنيف الأدوات المالية ضمن الفئات حسب طبيعتها والغرض من إستعمالها؛
3. تحديد الشروط الأساسية للإعتراف بالأدوات المالية وأسس قياس كل فئة على حدة؛
4. التطرق إلى كيفية القياس اللاحق للأدوات المالية، وذلك حسب الفئة التي يتعلق بها؛
5. العوامل التي تؤدي إلى إعادة تصنيف الأدوات المالية وأسس نقلها من فئتها إلى فئة أخرى؛

6. قواعد وأسس تسجيل الإنخفاض في القيمة الأصول المالية؛
7. قواعد وأسس إلغاء الإعتراف بالأدوات المالية؛
8. التطرق إلى المتطلبات العرض والإفصاح الأساسية.

2. النطاق

تنطبق هذه السياسة على جميع الأدوات المالية الموجودة بالجهة الحكومية، بإستثناء الإستثمارات في الجهات الحكومية/المنشآت التابعة أو المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة والتي تسجل وفقاً لسياسات:

- ✓ سياسة "البيانات المالية الموحدة"؛
- ✓ سياسة "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"؛
- ✓ سياسة "الترتيبات المشتركة".

3. تحديد الأدوات المالية

تشمل الأدوات المالية العقود التي ينتج عنها أصول مالية أو إلتزامات مالية أو حقوق متبقية (حقوق المتعلقة بصافي أصول الجهة الحكومية). وتشمل الأدوات المالية على سبيل المثال وليس الحصر ما يلي:

1. الأصول المالية؛
2. الالتزامات المالية؛
3. أدوات حقوق الملكية والتي تعكس الحقوق المتبقية من صافي الأصول إثر خصم جميع الإلتزامات؛
4. الأدوات المالية المشتقة كالخيارات المالية والعقود الآجلة والمقايضات والعقود المستقبلية.

3.1. الأصول المالية

تتمثل الأصول المالية في الأصول التالية:

1. النقدية؛
2. حقوق الملكية أو الحقوق المتبقية التي تملكها الجهة الحكومية؛
3. حق تعاقدي يمنح الجهة الحكومية:
    - ✓ إمكانية تحصيل نقد أو الحصول على أصل مالي من الطرف/الأطراف الأخرى بالعقد؛
    - ✓ تبادل أصول مالية أو إلتزامات مالية مع الطرف/الأطراف الأخرى بالعقد، وذلك إستنادا على شروط تعاقدية يمكن أن تعود بالنفع على الجهة الحكومية.
4. عقد يمكن أن ينتج عن تسويته، إستحواذ الجهة الحكومية على حقوق ملكية الطرف/الأطراف الأخرى بالعقد، ويمكن أن يكون هذا العقد:
    - ✓ أداة مالية غير مشتقّة، حيث يمكن أن ينتج عنه إستلام الجهة الحكومية رقم متغيّر من أدوات حقوق الملكية للطرف/الأطراف الأخرى بالعقد؛
    - ✓ أداة مالية مشتقة، والتي لا يتم تسويتها بالنقد أو أصل مالي وإنما يتم تسويتها من خلال حقوق ملكية الطرف/الأطراف الأخرى بالعقد.

3.2. الإلتزامات المالية

تشمل الإلتزامات المالية بالجهة الحكومية، الإلتزام التعاقدية التي تستوجب من الجهة الحكومية:

1. أن تقوم بتحويل نقد أو أصل مالي إلى الطرف/الأطراف الأخرى بالعقد؛
2. تبادل أصول مالية أو إلتزامات مالية مع الطرف/الأطراف الأخرى بالعقد، وذلك إستنادا على شروط تعاقدية يمكن ألا تعود بالنفع على الجهة الحكومية.

3.3. الحقوق المتبقية

تتمثل الحقوق المتبقية أو حقوق الملكية في الحقوق التعاقدية التي تمنح الطرف الذي يحمل هذه الحقوق من الفوائد الناتجة من أصول الجهة الحكومية إثر خصم جميع الإلتزامات.

تعتبر الأداة المالية هي حصة متبقية، عندما تكون الجهة الحكومية التي أصدرت الأداة المالية في شكل حق تعاقدي، ليس لديها أي التزام على:

1. تحويل نقد أو أية أصول مالية أخرى إلى الطرف الآخر بالعقد؛
2. تبادل أصول مالية أو إلتزامات مالية مع الطرف/الأطراف الأخرى بالعقد، وذلك إستنادا على شروط تعاقدية يمكن ألا تعود بالنفع على الجهة الحكومية.

تعتبر "مساهمات من المالكين" من أهم الحقوق المتبقية تداولا ، حيث تعتبر الحقوق المتبقية مساهمات من المالكين عند توفر أحد الشروط التالية:

1. إصدار الجهة الحكومية أدوات حقوق ملكية في شكل رأس مال، من خلال إصدار أسهم أو أي شكل مماثل من أدوات رأس المال؛
2. عندما ينص العقد على أحقية الجهة الحكومية المحولة للموارد في توزيعات منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة خلال عمر الجهة الحكومية المنقول إليها أو توزيع أي فائض في الأصول عن الإلتزامات في حال تصفية الجهة الحكومية المنقول إليها؛
3. عندما تنص إتفاقية التحويل على إستملاك الجهة الحكومية التي تقدم الموارد، حصة مالية في الجهة المنقول إليها بحيث يمكن بيعها أو مبادلتها أو تحويلها أو استردادها، فبالتالي تعتبر الإتفاقية في جوهرها إتفاقيات لمنح مساهمات من المالكين.

3.4 المشتقات والمشتقات الضمنية

تلبي المشتقات تعريف الأصول المالية والإلتزامات المالية، ولكن لا ينتج عنها عادة تحويل العنصر المتعلق بها (مثل السلع والعملات الأجنبية) في بداية العقد أو حتى عند نهاية العقد.

مثال: عقود المشتقات

طبيعة العقد	العنصر المتعلق به
عقود مقايضة أسعار الفائدة	سعر الفائدة
عقود مقايضة أسعار صرف عملات أجنبية	سعر صرف العملة الأجنبية

عقود مقايضة الإئتمان	التصنيف الائتماني أو مؤشر الائتمان أو سعر الائتمان
عقود الآجلة لأسعار صرف العملات الأجنبية	سعر صرف العملة الأجنبية
عقود الآجلة لأسعار السلع	سعر السلع

تتمثل المشتقات الضمنية في المشتقات التي تكون جزءاً من أداة مالية هجينة (مجمعة)، حيث تشمل هذه الأدوات المالية الهجينة على أداة مالية مشتقة وأداة مالية غير مشتقة "العقد الأساسي". على أن يكون التأثير على التدفقات النقدية المتعلقة بالأداة المالية الهجينة (المجمعة) والتغيرات الناتجة عنها مماثل للمشتقات المنفصلة.

مثال: عقود المشتقات ضمنية

طبيعة العقد	العقد الأساسي	الأداة المالية المشتقة الضمنية
عقد بيع كمية ثابتة من السلع لمدة سنتين، مع تحديد حد أقصى وحد أدنى للأسعار	عقد البيع	طوق أسعار السلع
عقد بيع سلع محددة بعملة أجنبية (يورو)، بين جهة حكومية وطرف أجنبي عملتهما الوظيفية ليست اليورو.	عقد البيع	العقد الآجل لأسعار صرف العملات الأجنبية

3.5. الأدوات المالية المركبة

عند إصدار الجهة الحكومية لأداة مالية غير مشتقة، يجب تقييم شروط الأداة لتحديد طبيعتها، أي أصل مالي أو إلتزام مالي أو حقوق متبقية (حقوق ملكية). عندما تشمل الأداة المالية في نفس الوقت على إلتزام مالي وعنصر لحقوق متبقية. ينبغي أن تصنف هذه المكونات بشكل منفصل كأصول مالية، والتزامات المالية وحقوق متبقية على أساس مضمون الاتفاقيات التعاقدية وتعريفات كل عنصر من هذه العناصر.

4. تصنيف الأدوات المالية

4.1. تصنيف الأصول المالية

تقوم الجهة الحكومية بتصنيف الأصول المالية ضمن أحد الفئات التالية:

1. الأصول المالية المحتفظ بها بالقيمة العادلة والتي يتم القياس اللاحق في قيمتها العادلة ضمن بيان الأداء المالي والتي يشار إليها في هذه السياسة بـ "الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز"؛

2. الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق؛
3. القروض والذمم المدينة؛
4. الأصول المالية المتاحة للبيع.

4.1.1. الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

تقوم الجهة الحكومية بتصنيف الأصول المالية ضمن فئة الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز عند توفر الشروط التالية:

عندما تقوم الجهة الحكومية بتصنيف الأصل المالي على أنه "محتفظ به للتداول"، وذلك عند إستيفاء أحد الشروط التالية:

- ✓ تم حيازته أساسا لغرض البيع في المستقبل القريب؛
- ✓ عند الاعتراف المبدئي يعتبر الأصل المالي جزء من محفظة أدوات مالية معينة يتم إدارتها معا والتي يوجد دليل على وجود نمط فعلي على المدى القصير لجني الارباح؛
- ✓ يعتبر مشتقات (باستثناء المشتقات التي تعتبر عقد ضمان مالي أو أداة تحوط معينة وفعالة).

عند الإعتراف المبدئي بالأصل المالي، تقوم الجهة الحكومية بإعتباره كأصل مالي بالقيمة العادلة من خلال فائض أو عجز. حيث تقوم الجهة الحكومية بتصنيف الأصل ضمن هذه الفئة نظرا لأنه يوفّر معلومات أكثر ملاءمة، ويعود ذلك إلى:

- ✓ إلغاء أو التخفيض بشكل هام عدم التوائم المتعلق بقياس أو الإعتراف الذي يمكن أن ينشأ عن تحديد قيمة الأصول والإلتزامات المالية على أسس مختلفة؛
- ✓ إدارة وتقييم أداء مجموعة من الأصول المالية والإلتزامات المالية على أساس القيمة العادلة، وفقا إلى إدارة مخاطر أو استراتيجية إستثمار موثقة، على أن يتم توفير المعلومات حول تلك الأصول داخليا.

4.1.2. الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق

تقوم الجهة الحكومية بتصنيف الأصول المالية غير المشتقة ذات دفعات ثابتة أو قابلة للتحديد ولها تاريخ إستحقاق ثابت ضمن فئة استثمارات محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق. كما يجب أن يكون للجهة الحكومية النية والقدرة على الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.

لا يجوز للجهة الحكومية تصنيف أي أصول مالية محتفظ بها حتى الاستحقاق إذا كانت الجهة الحكومية قد قامت خلال الفترة المالية الحالية أو خلال الفترتين الماليتين السابقتين ببيع أو إعادة تصنيف قيمة غير ضئيلة من تلك الاستثمارات قبل تاريخ إستحقاقها (يتم تحديد القيمة بالنسبة إلى المبلغ الإجمالي للاستثمارات محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق). ولكن ذلك لا ينطبق على المبيعات أو إعادة التصنيف التي:

1. تعتبر قريبة جدا من تاريخ إستحقاق أو تاريخ إعادة الأصل المالي (على سبيل المثال، أقل من ثلاثة أشهر قبل تاريخ الاستحقاق) بحيث لن يكون للتغيرات في سعر الفائدة في السوق تأثير كبير على القيمة العادلة للأصول المالية؛
2. تتم عملية البيع أو عملية إعادة التصنيف إثر تحصيل الجهة الحكومية أغلب قيمة الأصل المالي من خلال دفعات مجدولة أو مبالغ مدفوعة مقدما؛

3. تعتبر عملية البيع أو إعادة التصنيف كحدث معزول وخارج سيطرة الجهة الحكومية، كما يعتبر غير متكرر ولم يكن متوقعا إلى حد معقول من قبل الجهة الحكومية.

عند قيام الجهة الحكومية ببيع أو تحويل أية قيمة غير ضئيلة من هذه الاستثمارات قبل تاريخ الاستحقاق، يجب على الجهة الحكومية إعادة تصنيف جميع المحافظ المحتفظ بها حتى الاستحقاق كأصول متاحة للبيع أو كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز في الفترة التي يقع فيها البيع أو التحويل. بالإضافة إلى ذلك، يتوجب مرور فترتين ماليتين كاملتين قبل أن تصبح الجهة الحكومية قادرة على إعادة إستعمال هذه الفئة وتصنيف الأصول المالية كمحتفظ بها حتى الاستحقاق.

4.1.3. القروض والذمم المدينة

تقوم الجهة الحكومية بتصنيف الأصول المالية ضمن فئة "القروض والذمم المدينة" عندما يكون لهذه الأصول قيمة ثابتة أو محدد من الدفعات والتي لا تعتبر متداولة في سوق نشطة على أن تكون هذه الأصول:

1. ليست من ضمن الأصول المالية التي تنوي الجهة الحكومية بيعها حاليا أو في تاريخ قريب، والتي يتم تصنيفها كأصول مالية محتفظ بها للتداول أو أصول مالية قامت الجهة الحكومية بتصنيفها كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال فائض أو عجز، عند الاعتراف المبدئي؛
2. ليست من ضمن الأصول التي قامت الجهة الحكومية بتصنيفها ضمن الأصول المالية المتاحة للبيع، عند تاريخ الاعتراف المبدئي؛
3. قابلة للتحصيل (يمكن تحصيل قيمة مهمة من مبلغ الإستثمار الأولي) من الجهة الحكومية، دون الأخذ بالاعتبار حالات "التدهور الإئتماني"، حيث يتم في هذه الحالة تصنيف الأصل من ضمن الأصول المالية المتاحة للبيع.

4.1.4. الأصول المالية المتاحة للبيع

يجب تصنيف تلك الأصول المالية غير المشتقة التي لا يمكن تصنيفها كأصول مالية بالقيمة عادلة من خلال الفائض أو العجز أو كأصول محتفظ بها حتى الاستحقاق أو كقروض وذمم مدينة ضمن فئة الأصول المالية المتوفرة للبيع.

4.2. تصنيف الإلتزامات المالية

تقوم الجهة الحكومية بتصنيف الإلتزامات المالية كما يلي:

1. الإلتزامات المالية المحتفظ بها بالقيمة العادلة والتي يتم القياس اللاحق في قيمتها العادلة ضمن بيان الأداء المالي والتي يشار إليها في هذه السياسة بـ "الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز"؛
2. ضمن فئة الإلتزامات الأخرى والتي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة، وتشمل هذه الفئة جميع الإلتزامات المالية التي لم يتم تصنيفها ضمن فئة الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، على سبيل المثال الذمم الدائنة أو القروض.

كما هو الحال بالنسبة للأصول المالية، يمكن للجهة الحكومية تصنيف الإلتزامات المالية ضمن فئة الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز في الحالات التالية:

1. عندما تقوم الجهة الحكومية بتصنيف الإلتزام المالي على أنه "محتفظ به للتداول"، على سبيل المثال، الإلتزامات المالية القائمة على الجهة الحكومية مع وجود نية بإعادة شرائها في المدى القريب ويمكن أن يشمل ذلك أداة دين قامت جهة حكومية بإصدارها مع إمكانية إعادة شرائها في المدى القريب تبعا للتغيرات في قيمتها العادلة؛
2. عندما تقوم الجهة الحكومية بإعتبار الإلتزام المالي على أنه إلتزام مالي بالقيمة العادلة من خلال فائض أو عجز، مما يمكن من توفير معلومات أكثر ملاءمة.

4.3. عقود الضمانات المالية

عقود الضمانات المالية (التي تعرف أحيانا باسم "تأمين الائتمان") تتطلب دفع الجهة الحكومية (الطرف الذي أصدر عقد الضمان) مبالغ محددة لتعويض حاملها (الطرف الذي تم إصدار عقد الضمان لصالحه) عن الخسارة التي تتكبدها إذا فشل مدين محدد لتسديد المبالغ المستحقة عند استحقاقها وفقا لشروط أداة الدين الأصلية أو المعدلة.

يكون لعقود الضمانات المالية أشكال قانونية مختلفة، والتي تشمل خطابات الائتمان، وعقود الائتمان الافتراضية وعقود التأمين. ومع ذلك، فإن الشكل القانوني لهذه العقود لا يؤثر على المعالجة المحاسبية الخاصة بها.

5. الإعتراف بالأدوات المالية

تقوم الجهة الحكومية بالإعتراف بالأصول المالية أو الإلتزامات المالية في بيان المركز المالي فقط عندما تصبح طرفاً في الأحكام التعاقدية لتلك الأداة المالية. حيث لا تقوم الجهة الحكومية بإجراء مقاصة بين الأصل والإلتزام المالي وإظهار صافي المبلغ في بيان المركز المالي، إلا عندما تكون الجهة الحكومية:

1. لها حق قابل للتنفيذ قانونيا لإجراء مقاصة بين المبالغ المعترف بها؛
2. تهدف إلى تسوية الإلتزامات على أساس صافي المبلغ، أو تحقيق المنافع الناتجة عن الأصل وتسوية الإلتزام المعني بشكل متزامن.

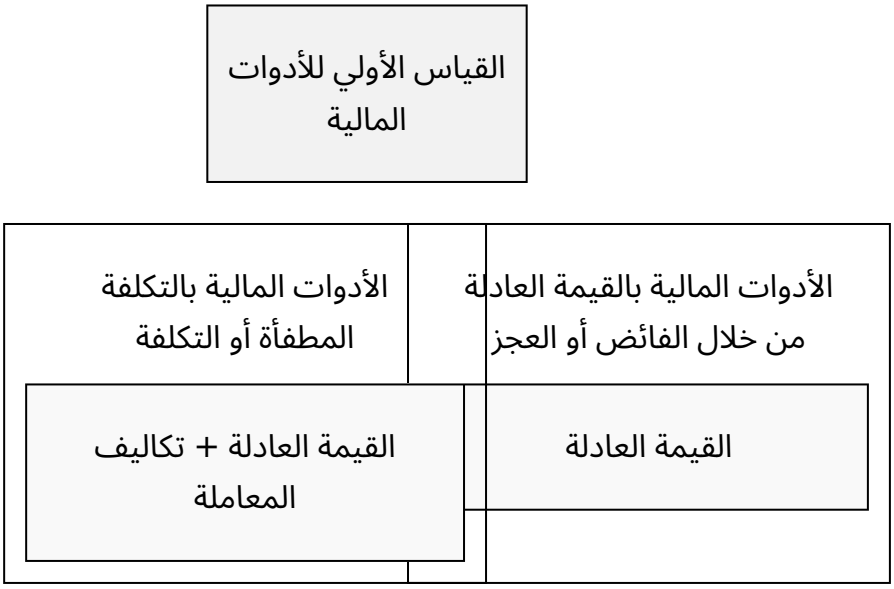
تقوم الجهة الحكومية بإستعمال طريقة المحاسبة على أساس تاريخ المتاجرة، عند الإعتراف بالأدوات المالية التي يتم تداولها (بيعها أو شراؤها) إستنادا على الطريقة المنتظمة في بيع أو شراء الأصول المالية.

تشير محاسبة تاريخ المتاجرة إلى:

1. الاعتراف بالأصل المالي الذي سيتم إستلامه والإلتزام المالي الذي سيتم دفعه في تاريخ المتاجرة؛
2. إلغاء الاعتراف بالأصل المالي عند بيعه والإعتراف بأية ذمم مدينة التي تنتج عن عملية البيع في تاريخ المتاجرة.

6. القياس الأولي للأدوات المالية

عند الاعتراف المبدئي بالأصول المالية أو الإلتزامات المالية، تقوم الجهة الحكومية بقياسها بالقيمة العادلة مضافاً إليها تكاليف المعاملة، بإستثناء الأصول المالية أو الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، والتي يتم قياسها بالقيمة العادلة. يبين الرسم البياني التالي القيمة التي تقوم الجهة الحكومية بإستعمالها عند القياس الأولي:



7. القياس اللاحق للأدوات المالية

7.1. القياس اللاحق للأصول المالية

يعتمد القياس اللاحق للأصل على الفئة التي ينتمي لها الأصل المعني.

تقوم الجهة الحكومية بالقياس اللاحق لجميع الأصول المالية، بما في ذلك المشتقات، بقيمتها العادلة دون الأخذ بالإعتبار تكاليف المعاملة التي من المتوقع دفعها مباشرة لإتمام المعاملة المعنية، ولكن ذلك لا يشمل الفئات التالية من الأصول المالية:

1. القروض والذمم المدينة والتي يتم قياسها بالقيمة المطفأة باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي؛
2. الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق والتي يجب قياسها بالقيمة المطفأة باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي؛
3. الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية والتي يتم قياسها بالتكلفة عندما لا يوجد لها سعر سوق مدرج في سوق نشط ولا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق.

تكون القيمة العادلة للإستثمارات في أدوات حقوق الملكية والتي ليس لها سعر سوق مدرج في سوق نشطة، وتشمل المشتقات المرتبطة بها والتي يجب تسويتها من خلال تسليم هذه الأداة قابلة للقياس بشكل موثوق إذا:

1. كان التغير في نطاق التقديرات المعقولة للقيمة العادلة غير جوهري بالنسبة لتلك الأداة؛ أو
2. كان من الممكن وبشكل معقول تقييم احتمالات التقديرات المختلفة ضمن النطاق واستخدامها في تقدير القيمة العادلة.

يلخص الجدول التالي متطلبات القياس اللاحق للأصول المالية:

الفئة	أساس القياس اللاحق	القياس اللاحق – التغيرات في القيمة	اختبار انخفاض القيمة (إذا كان دليلا موضوعيا)
بالقيمة العادلة خلال الفائض أو العجز	القيمة العادلة	بيان الأداء المالي	لا
القروض والذمم المدينة	التكلفة المطفأة	بيان الأداء المالي	نعم
الاستثمارات المحتفظ بها حتى الاستحقاق	التكلفة المطفأة	بيان الأداء المالي	نعم
الأصول المالية المتوفرة للبيع	القيمة العادلة	بيان التغيرات في صافي الأصول	نعم
	التكلفة (إذا كانت القيمة العادلة غير قابلة للقياس بدقة)	بيان الأداء المالي	نعم

مثال: تسجيل ايرادات من أصل مالي محتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق

في 1 يناير 2015 قامت دائرة المالية بشراء سندات في شركة مستقلة التي تستحق في عام واحد ولها معدل فائدة 5% (كوبون) ولها قيمة اسمية قدرها 1000 درهم اماراتي حيث دفعت دائرة المالية 1000 درهم اماراتي للسند في حالة الاحتفاظ بالسندات حتى تاريخ الاستحقاق، فستدفع الشركة مبلغ 50 درهم اماراتي فائدة + 1000 درهم اماراتي كقيمة السند المستحق.

الخطوة الأولى - عند شراء السند:

الوصف	البيان	مدين	دائن
أصل مالي الاستثمارات محتفظ به لتاريخ الاستحقاق	المركز المالي	1000	
نقدية – حساب البنك	المركز المالي		1000

الخطوة الثانية - عند استحقاق السند (31 ديسمبر 2015):

الوصف	البيان	مدين	دائن
نقدية – حساب البنك	المركز المالي	1050	
أصل مالي	المركز المالي		1000
إيرادات – إيراد فوائد	المركز المالي		50

إذا تم شراء هذا السند بسعر خصم كوبون الفائدة المدفوعة من هذا السند أعلى من فائدة السوق، أشير إلى مثال: الإعتراف والقياس للأصول المالية.

مثال: الإعتراف والقياس للأصول المالية

في تاريخ 1 يونيو 2015، قامت دائرة المالية بتقديم مبلغ 500,000 درهم إماراتي إلى مواصلات عجمان في شكل قرض، وذلك في إطار تمويل مشاريع الانماء، على أن تقوم مواصلات عجمان بدفع المبلغ في شكل دفعات سنوية خلال السنوات الخمسة القادمة ولكن دون ضرورة دفع أية فوائد على المبلغ المقترض. يقدر سعر الفائدة المتداولة في السوق بالنسبة للقروض ذات خصائص مشابهة للمبلغ الذي قامت الدائرة بإقراضه بـ 8%.

الخطوة الأولى: تقوم دائرة المالية بتحديد القيمة العادلة للقرض من خلال تحديد القيمة الحالية للدفعات المستقبلية بإستعمال سعر الفائدة المتداولة.

يتم إحتساب القيمة الحالية للدفعات المستقبلية المتعلقة بهذا القرض كما يلي:

✓ المبالغ المحصلة سنوياً: 100,000 درهم إماراتي.

✓ سعر الفائدة المتداول في السوق: 8%

✓ عدد السنوات: 5

✓ القيمة الحالية للدفعات المستقبلية: 100,000 x ((1-1.08^{-5})/0.08) = 399,271

تقوم دائرة المالية بتسجيل القرض المسند بالقيمة العادلة (399,271)، على أن يتم تسجيل الفرق (100,729) مع المبلغ المدفوع نقدا (500,000) ضمن بيان الأداء المالي.

* حيث يتم إحتساب هذا المبلغ من خلال إستعمال صيغة "القيمة الحالية للقسط" ويتم إحتسابها كما يلي:

$$[r / (^{n-}P [(1 - (1 + r)$$

- حيث يمثل الحرف P المبالغ المحصلة سنويا.
- حيث يمثل الحرف r سعر الفائدة المتداول في السوق.
- حيث يمثل الحرف n عدد السنوات أو الدفعات.

عند الاعتراف المبدئي تقوم دائرة المالية بتسجيل القيد التالي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
أصل مالي – قرض	المركز المالي	399,271	
مصروفات – قروض ميسرة مسندة	الأداء المالي	100,729	
نقدية – حساب بنك	المركز المالي		500,000

عند نهاية كل فترة مالية ولغرض إعداد البيانات المالية تقوم دائرة المالية بمتابعة المبالغ المتعلقة بالفوائد للفترة المعنية، كما تقوم دائرة المالية بتخفيض قيمة الأصل المالي بإستعمال التكلفة المطفأة، عندما تقوم المؤسسة الخاصة بدفع المبالغ المعنية.

الخطوة الثانية: تقوم دائرة المالية بتحديد قيمة الفوائد المتعلقة بكل فترة مالية، كما تقوم بمتابعة قيمة الأصل المالي إستنادا على المبالغ التي يتم تحصيلها من قبل المؤسسة المعنية:

التاريخ	المبلغ الذي تم تحصيله	قيمة الفوائد (القيمة الدفترية للقرض في بداية الفترة × سعر الفائدة)	المبلغ المتعلق بتخفيض القيمة الدفترية للقرض (المبلغ الذي تم تحصيله – قيمة الفوائد)	القيمة الدفترية للقرض
01/01/2015	-	-	-	399,271
31/12/2015	100,000	31,942	68,058	331,213

التاريخ	المبلغ الذي تم تحصيله	قيمة الفوائد (القيمة الدفترية للقرض في بداية الفترة × سعر الفائدة)	المبلغ المتعلق بتخفيض القيمة الدفترية للقرض (المبلغ الذي تم تحصيله – قيمة الفوائد)	القيمة الدفترية للقرض
31/12/2016	100,000	26,497	73,503	257,710
31/12/2017	100,000	20,617	79,383	178,326
31/12/2018	100,000	14,266	85,734	92,592
31/12/2019	100,000	7,408	92,592	0
المجموع	**500,000**	**100,729**	**399,271**	

على هذا الأساس تقوم دائرة المالية بتسجيل القيد التالي في تاريخ تحصيل المبلغ المتعلق بالسنة الأولى أي في 31 ديسمبر 2015.

الوصف	البيان	مدين	دائن
نقدية – حساب بنك	المركز المالي	100,000	
أصل مالي – قرض	المركز المالي		68,058
إيرادات – إيراد فوائد	الأداء المالي		31,942

كما تقوم بتسجيل نفس القيد بالنسبة لبقية السنوات، مع الأخذ بالاعتبار إستعمال المبالغ المتعلقة بكل سنة، حسب ما هو مبين في الجدول.

7.2. القياس اللاحق للإلتزامات المالية

بعد الاعتراف المبدئي، تقوم الجهة الحكومية بقياس كافة الإلتزامات المالية بقيمتها المطفأة، باستخدام طريقة الفائدة الفعلي وذلك باستثناء ما يلي:

1. الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز. حيث يتم قياس هذه الإلتزامات بالقيمة العادلة، بما في ذلك المشتقات؛
2. الإلتزامات المالية التي تنشأ عندما تكون عملية نقل الأصل المالي غير مؤهلة لإلغاء الاعتراف أو عندما يتم تطبيق منهج المشاركة المستمرة؛

3. عقود الضمان المالي، والتي لم تقم الجهة الحكومية بإعتبارها من ضمن فئة "الإلتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز"، تقوم الجهة الحكومية بالقياس اللاحق لهذه الإلتزامات بالقيمة الأعلى من:
   - ✓ المبلغ المحدد إستنادا على سياسة "المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة"؛
   - ✓ القيمة التي تم تسجيلها عند القياس الأولي مخصوماً منه الإطفاء المتراكم المعترف به حسب سياسة "الإيرادات من المعاملات التبادلية" وذلك في حالة استلام ايراد مقابل تقديم الضمان من الجهة الأخرى.
4. التعهدات بتقديم قرض بسعر فائدة أقل من سعر السوق، حيث تقوم الجهة الحكومية بالتعامل مع هذه الإلتزامات كما هو مبين بالنسبة لعقود الضمان المالي.

مثال: الإعتراف والقياس لإلتزام مالي

في السنة الحالية، إستلمت دائرة المالية قرض ميسر من البنك المركزي لدولة الإمارات العربية بقيمة 500 مليون درهم إماراتي لتطوير البنية التحتية بمنطقة معينة خلال الأربع السنوات المقبلة.

تم الإتفاق على تسديد قيمة القرض خلال الخمسة السنوات المقبلة على هذا الشكل:

السنة 1	لا شيء
السنة 2	10%
السنة 3	20%
السنة 4	30%
السنة 5	40%

حاليا، يتم تداول القروض المماثلة في الأسوق المالية بإعتماد معدل سعر فائدة بقيمة 8%.

استنادا على هذه المعلومات تقوم دائرة المالية بتحديد الفرق بين الفوائد المحتسبة إستنادا على سعر الفائدة المطبق على القرض وسعر الفائدة المتداول في السوق لقروض مماثلة. يتم إحتساب القيمة الحالية للدفعات المستقبلية المتعلقة بهذا القرض كما يلي:

السنة	النسبة التي يجب دفعها من القرض	قيمة الدفعة (500 مليون درهم x النسبة)	القيمة الحالية للدفعة (قيمة الدفعة / 1.08عدد السنوات)	الفرق
السنة 1	0%	-	-	131,378,718
السنة 2	10%	50,000,000	42,866,941	
السنة 3	20%	100,000,000	79,383,224	
السنة 4	30%	150,000,000	110,254,478	
السنة 5	40%	200,000,000	136,116,639	
المجموع	**100%**	**500,000,000**	**368,621,282**	

وبالتالي تبلغ القيمة العادلة للقرض 368,621,282 درهم إماراتي، وعلى هذا الأساس يعتبر الفرق الذي يبلغ قيمة 131,378,718 درهم إماراتي إيراد من معاملات غير تبادلية.

عند عقد الإتفاقية: الإعتراف المبدئي بالنقد المستلم من البنك المركزي والقرض والإيراد المتعلق بالجزء غير التبادلي من المعاملة:

الوصف	البيان	مدين	دائن
نقدية – بنك	المركز المالي	500,000,00	
إلتزام مالي – قرض	المركز المالي		368,621,282
إيراد من معاملة غير تبادلية	الأداء المالي		131,378,718

تقوم دائرة المالية بتحديد مبالغ تكاليف الإقتراض إستنادا على سعر الفائدة الفعلي، كما تقوم بتحديد القيمة الدفترية للقرض (تخفيض الإلتزام بإتباع طريقة التكلفة المطفأة) إثر دفع المبالغ المتعلقة إلى البنك المركزي.

التاريخ	المبلغ المدفوعة سنويا	قيمة الفوائد (القيمة الدفترية للقرض في بداية الفترة × سعر الفائدة)	المبلغ المتعلق بتخفيض (زيادة) القيمة الدفترية للقرض "المبلغ الذي تم سداده – قيمة الفوائد"	القيمة الدفترية للقرض
بداية السنة 1	-	29,489,703	-	368,621,282
نهاية السنة 1	-		(29,489,703)	398,110,985
نهاية السنة 2	50,000,000	31,848,879	18,151,121	379,959,864
نهاية السنة 3	100,000,000	30,396,789	69,603,211	310,356,653
نهاية السنة 4	150,000,000	24,828,532	125,171,468	185,185,185
نهاية السنة 5	200,000,000	14,814,815	185,185,185	0
المجموع	**500,000,000**	**131,378,718**	**368,621,282**	

على هذا الأساس تقوم دائرة المالية بتسجيل القيد التالي عند نهاية السنة الأولى:

الوصف	البيان	مدين	دائن
مصروفات – تكاليف الإقتراض	الأداء المالي	29,489,703	
إلتزام مالي – قرض	المركز المالي		29,489,703

عند نهاية السنة الثانية، وعند دفع الدفعة الأولى من القرض، يكون القيود المحاسبية للجهة الحكومية كما يلي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
مصروفات – تكاليف الإقتراض	المركز المالي	31,848,879	

الوصف	البيان	مدين	دائن
إلتزام مالي – قرض	الأداء المالي	18,151,121	
نقدية – حساب البنك	الأداء المالي		50,000,000

كما تقوم بتسجيل نفس القيد بالنسبة لبقية السنوات، مع الأخذ بالاعتبار إستعمال المبالغ المتعلقة بكل سنة، حسب ما هو مبين في الجدول.

7.3. تحديد القيمة العادلة

تقوم الجهة الحكومية بتحديد القيمة العادلة من خلال إتباع الترتيب التالي:

1. سعر التداول في سوق نشطة: تعتبر السوق نشطة، عند توفر أسعار معروضة تعكس التعاملات الاعتيادية في السوق فوراً وبشكل دوري، والتي تشمل المعلومات من أية بورصة أو أي تاجر أو وسيط أو أية مجموعة صناعية أو خدمة تسعير أو مؤسسة تنظيمية. عادة ما يمثل سعر السوق المعروض عن أي أصل محتفظ به أو أي التزام سيتم إصداره سعر العطاء الحالي. أما بالنسبة لأي أصل ستتم حيازته أو أي إلتزام محتفظ به، فإنه يمثل سعر العرض أو الطلب الحالي. وعند عدم توفر أسعار العطاء والعرض الحالية، يعد سعر أحدث معاملة دليلاً على القيمة العادلة الحالية على ألا يكون قد طرأ أي تغير هام في الظروف الاقتصادية بين تاريخ التعامل وتاريخ إعداد التقرير المالي؛
2. تقنيات التقييم: تقوم الجهة الحكومية بالإعتماد على تقنيات التقييم إذا كانت السوق الخاص بالأداة المالية غير نشطة، وتشمل أساليب التقييم على الطرق التالية:
   - ✓ إستخدام معاملات سوق حديثة بين أطراف مطلعة وراغبة، إن وجدت؛
   - ✓ الرجوع إلى القيمة العادلة الحالية لأداة مالية أخرى والتي تعتبر شبيهة إلى حد كبير بالأداة المالية التي تقوم الجهة الحكومية بتحديد قيمتها العادلة؛
   - ✓ تحليل القيمة الحالية للتدفقات النقدية من خلال تقدير القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للأداة المالية خلال فترة العقد، وذلك باستخدام سعر الفائدة في السوق؛
   - ✓ نماذج تسعير الخيارات، وتستخدم لأنواع معينة من الأصول المالية (على سبيل المثال، خيارات الطرح أو خيارات الشراء).

عند الإعتماد على تقنيات التقييم، يتوجب على الجهة الحكومية إستخدام مدخلات السوق لأقصى حد ممكن والإعتماد على المعلومات الخاصة بالجهة بأقل درجة ممكنة.

مثال: تحديد القيمة العادلة

تملك جهة حكومية إستثمار في منشأة خاصة قامت بتصنيفه ضمن فئة " الأصول المالية المتاحة للبيع"، حيث أن أسهم المنشأة المعنية مدرجة في سوقين نشطتين مختلفتين. حيث يمكن للجهة الحكومية الحصول على المعلومات المتعلقة بهذه الأسهم من كلتا السوقين.

في تاريخ إعداد البيانات المالية، تقوم الجهة الحكومية بتجميع المعلومات التالية:

- ✓ سعر السهم في السوق النشطة الأولى يقدّر بـ 55 درهم إماراتي، بالإضافة إلى ذلك تقدّر تكاليف المعاملة بـ 5 درهم إماراتي (حيث يكون صافي المبلغ الذي يمكن للجهة الحكومية تحصيله هو 50 درهم إماراتي للسهم)؛
- ✓ سعر السهم في السوق النشطة الثانية يقدّر بـ 60 درهم إماراتي، بالإضافة إلى ذلك تقدّر تكاليف المعاملة بـ 12 درهم إماراتي. (حيث يكون صافي المبلغ الذي يمكن للجهة الحكومية تحصيله هو 48 درهم إماراتي للسهم).

وعلى هذا الأساس، تعتبر السوق الأولى السوق الأنسب لتداول السهم المعني، وبالتالي يتم تحديد القيمة العادلة لهذا السهم لتسجيل التغيرات المتعلقة به إستنادا على المعلومات المتعلقة بالسوق الأولى، يعني أن القيمة العادلة للسهم هي 55 درهم إماراتي (لا يجب الأخذ بعين الإعتبار تكاليف المعاملة عند تسجيل التغيرات في القياس اللاحق، لغرض إعداد البيانات المالية).

7.4. تحديد سعر الفائدة الفعلي

فيما يتعلق بالأدوات المالية بالتكلفة المطفأة، تقوم الجهة الحكومية بتسجيل المصروفات المتعلقة بها والتي تكون في شكل تكاليف الفوائد/التمويل (بالنسبة للإلتزامات المالية) أو إيرادات الفوائد (بالنسبة للأصول المالية) باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلي. تمكّن هذه الطريقة، من تحديد سعر الفائدة الفعلي التي من خلالها يمكن أن يتساوى كل من:

1. القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتعلقة بتسوية الأداة المالية والفوائد المتعلقة بها والمتوقعة خلال العمر المرتقب للأداة المالية؛
2. المبلغ المعترف به عند الاعتراف المبدئي.

تقوم الجهة الحكومية بإستعمال سعر الفائدة الفعلي لتطبيقه على القيمة الدفترية في تاريخ كل تقرير لتحديد مصروفات الفوائد أو الإيرادات للفترة.

مثال: تحديد سعر الفائدة الفعلي

في 1 يناير 2013، قامت دائرة المالية بإصدار سندات نقدا بقيمة 9,000,000 درهم إماراتي، وبسعر فائدة 10% سنويا، حيث يتم سداد الفوائد والمبلغ الأصلي للسندات عند إنتهاء السنة الثالثة.

على هذا الأساس تقوم دائرة المالية بتحديد سعر الفائدة الفعلي من خلال تساوي المعادلة التالية:

القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتعلقة بتسوية الأداة المالية والفوائد المتعلقة بها والمتوقعة خلال العمر المرتقب للأداة المالية	=	المبلغ المعترف به عند الاعتراف المبدئي

9,000,000	=	$\frac{9,000,000 + 3 * 10\% * 9,000,000}{(x + 1)^3}$

من خلال إستعمال آلة حاسبة مالية، يتم إحتساب سعر الفائدة الفعلي x، والذي يقدر بـ 9.14%.

8. الإعتراف بالأرباح والخسائر

تقوم الجهة الحكومية بالإعتراف بالربح أو الخسارة الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للأصل المالي أو الالتزام المالي كما يلي:

1. الاعتراف بالربح أو الخسارة في بيان الأداء المالي بالنسبة للأصل المالي أو الالتزام المالي المصنف ضمن فئة القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛
2. يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة من التغير في قيمة الأصل المالي المصنف كأصل متوفر للبيع بشكل منفصل مباشرة في صافي الأصول. تستمر الجهة الحكومية بالإعتراف بالأرباح والخسائر المتراكمة في صافي الأصول حتى يتم إلغاء الإعتراف بالأصل المالي، وحينها يتم الإعتراف بالربح أو الخسارة المجمعة مسبقاً في صافي الأصول في بيان الأداء المالي. علماً أنه يتم الاعتراف بالفائدة المحسوبة باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي في بيان الأداء المالي ويتم الاعتراف بأرباح الأسهم أو التوزيعات المشابهة على أدوات حقوق الملكية المتوفرة للبيع في بيان الأداء المالي أيضا، وذلك عندما ينشأ حق الجهة الحكومية باستلام هذه الدفعات.

يتم الإعتراف بالربح والخسارة في بيان الأداء المالي بالنسبة للأصول المالية والالتزامات المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة، عندما تقوم الجهة الحكومية بالمعاملات التالية:

1. إلغاء الإعتراف بالأصل المالي أو الالتزام المالي؛
2. تسجيل إنخفاض في قيمة أصل مالي؛ أو
3. من خلال عملية الإطفاء.

9. إعادة تصنيف الأدوات المالية

9.1. إعادة تصنيف الأدوات المالية من وإلى فئة القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

لا يمكن للجهة الحكومية أن تعيد تصنيف أي من الأدوات المالية إلى فئة القيمة العادلة من خلال الفائض أوالعجز بعد الإعتراف المبدئي بها. كما لا يمكنها إعادة تصنيف أداة مالية خارج فئة القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز في حال قامت الإعتراف المبدئي بإعتبارها ضمن هذه الفئة القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز.

فيما يتعلق بالأصول المالية التي تحتفظ بها الجهة الحكومية للتداول على المدى القريب والمصنفة ضمن فئة الأصول المالية خارج فئة القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إن لم يعد الأصل المالي محتفظ به لغرض بيعة أو إعادة شرائة على القريب (على الرغم من أنه قد يتم الحصول على الأصل المالي بشكل أساسي لغرض بيعة أو إعادة شرائة على المدى القريب)، ويكون ذلك في حالات نادرة مع ضرورة استيفاء المتطلبات في النقطتين أدناه).

يمكن للجهة الحكومية إعادة تصنيف الأصل المالي الذي ينطبق عليه تعريف القروض والذمم المدينة (إذا لم يكن محتفظ به للمتاجرة عند الاعتراف المبدئي) خارج القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز إذا كان لدى الجهة الحكومية الإرادة والقدرة على الإحتفاظ بالأصل المالي للمستقبل المتوقع أو حتى الإستحقاق.

إذا قامت الجهة الحكومية بإعادة تصنيف أصل مالي محتفظ به للتداول خارج فئة القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، يتم إعادة تصنيف الأصل المالي ضمن الفئة الجديدة بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة التصنيف. ولا ينبغي عكس أي ربح أو خسارة معترف بها سابقاً في الفائض أو العجز. وتصبح القيمة العادلة للأصل المالي في تاريخ إعادة التصنيف هي تكلفته الجديدة أو تكلفته المطفأة، كما ينطبق.

9.2. إعادة تصنيف أصل مالي متوفر للبيع إلى القروض وذمم مدينة

يمكن للجهة الحكومية إعادة تصنيف أصل مالي تم تصنيفه ضمن فئة الأصول المالية متوفر للبيع عند الاعتراف المبدئي إلى فئة القروض والذمم المدينة (إذا لم يتم إعتباره على أنه أصل متوفر للبيع عند الاعتراف المبدئي وأصبح لدى الجهة النية والقدرة على الإحتفاظ بالأصل المالي للمستقبل المتوقع أو حتى تاريخ الإستحقاق) عند إستيفاء تعريف "القروض والذمم

المدينة"، وذلك إذا كانت لدى الجهة الحكومية الإرادة والقدرة على الإحتفاظ بالأصل المالي للمستقبل المتوقع أو حتى تاريخ الاستحقاق.

في حال قامت الجهة الحكومية بإعادة تصنيف الأصل المالي خارج فئة الأصول المتوفرة للبيع، فينبغي عليها إعادة تصنيف الأصل المالي بقيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف. فيما يتعلق بأي ربح أو خسارة سابقة ناشئة عن ذلك الأصل والتي تم الاعتراف بها في صافي الأصول، تعتمد طريقة محاسبتها على تاريخ الإستحقاق للأصل المعني، حيث أنه:

1. في حالة الأصل المالي ذو تاريخ الاستحقاق الثابت، يتم إطفاء الربح أو الخسارة في بيان الأداء المالي خلال العمر المتبقي للأصل حتى تاريخ الإستحقاق باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي. ويتم أيضاً إطفاء أي فرق بين التكلفة المطفأة الجديدة ومبلغ الإستحقاق خلال العمر المتبقي للأصل المالي باستخدام طريقة سعر الفائدة الفعلي.
2. في حالة الأصل المالي الذي ليس له تاريخ استحقاق ثابت، تبقى الأرباح أو الخسائر في صافي الأصول حتى يتم بيع الأصل المالي أو استبعاده وعندها يتعين الاعتراف به في الفائض أو العجز.

9.3. إعادة تصنيف الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق إلى أصل مالي متوفر للبيع

إذا لم يعد من المناسب تصنيف الاستثمار على أنه محتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق، نتيجة التغير في الإرادة أو القدرة لدى الجهة الحكومية، فإنه يتم إعادة تصنيفه على أنه أصل متوفر للبيع ويتم إعادة قياسه بالقيمة العادلة.

عندما لا تستوفي عمليات بيع أو إعادة تصنيف مبلغ كبير من الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق أي من الشروط الواردة، يجب عندها إعادة تصنيف أية استثمارات متبقية محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق على أنها متوفرة للبيع.

9.4. إعادة تصنيف أصل مالي متوفر للبيع إلى الاستثمار المحتفظ به حتى تاريخ الاستحقاق

إذا أصبح من المناسب تسجيل الأصل المالي أو الالتزام المالي بسعر التكلفة أو التكلفة المطفأة بدلاً من القيمة العادلة، وذلك نتيجة التغير في الإرادة أو القدرة أو في الظروف التي لا يتوفر فيها قياس موثوق للقيمة العادلة أو بسبب انقضاء "السنتين الماليتين السابقتين"، فإن القيمة العادلة للمبلغ المسجل للأصل المالي أو الالتزام المالي في ذلك التاريخ تصبح هي تكلفته أو تكلفته المطفأة.

10. إنخفاض قيمة الأصول المالية

تقوم الجهة الحكومية بتخفيض قيمة الأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية وتسجيل خسائر انخفاض القيمة فقط عند وجود دليل موضوعي على انخفاض القيمة نتيجة لحدث واحد أو مجموعة من الأحداث التي وقعت بعد الاعتراف المبدئي بالأصل ("حدث خسارة")،

حيث يكون لحدث الخسارة أثر على التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية التي يمكن تقديرها بشكل موثوق به.

لا تقوم الجهة الحكومية بتخفيض قيمة الأصول المالية والإعتراف بالخسائر المتوقعة نتيجة الأحداث المستقبلية مهما كانت احتماليتها.

مثال: عدم تسجيل الخسائر المتوقعة نتيجة الأحداث المستقبلية

قامت جهة حكومية (المقرض) بإقراض مبلغ وقدره 50,000 درهم إماراتي لأحد الموظفين، بناء على التجربة التاريخية، تتوقع الجهة الحكومية عدم تحصيل ما نسبته 1% من المبلغ الأصلي للقروض المقدمة للموظفين.

لا يجوز للجهة الحكومية خفض قيمة الأصل المالي (القرض الممنوح) بنسبة 1% (أي بقيمة 5,000 درهم اماراتي) عند الاعتراف المبدئي، حيث لا يتم الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة الا عند توفر دليل موضوعي على انخفاض القيمة نتيجة لأي حدث سابق يقع بعد الاعتراف المبدئي.

تقوم الجهة الحكومية بتحليل الأدلة على انخفاض القيمة، حيث تقوم بأخذها بالإعتبار مع جميع معلومات أخرى متوفرة، وتشمل الأدلة الموضوعية على أن أصلاً مالياً أو مجموعة أصول قد انخفضت قيمتها ما يلي:

1. يواجه الطرف الذي قام بإصدار الأصل المالي أو المطالب بتسويته صعوبة مالية كبيرة؛
2. إخلال ببنود بالعقد مثل التخلف في دفع الفائدة أو المبلغ الأساسي؛
3. منح المقترض امتيازاً من طرف المقرض لم يكن ليأخذه بالاعتبار لو لم يوجد أسباب اقتصادية أو قانونية متعلقة بالصعوبات المالية للمقترض؛
4. احتمال كبير بإفلاس المقترض أو دخوله بمرحلة إعادة تنظيم أو هيكلة مالية؛
5. غياب وجود سوق نشط للأصل المالي وذلك بسبب الصعوبات المالية؛
6. وجود بيانات تشير إلى أن هناك انخفاض قابل للقياس في التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من مجموعة من الأصول المالية على الرغم أنه لا يمكن بعد تحديد الانخفاض للأصول المالية بشكل فردي في مجموعة الأصول، بما في ذلك، على سبيل المثال:
   - ✓ عدد متزايد من الدفعات المتأخرة؛ أو
   - ✓ ركود في الظروف الإقتصادية المحلية أو العالمية التي ترتبط بتعثرات السداد المتعلقة بالأصول المالية.
7. معلومات حول التغيرات المهمة التي يكون لها أثر سلبي والتي حصلت في البيئة التقنية أو الإقتصادية أو القانونية أو في السوق التي تعمل فيه الطرف الذي قام بإصدار حقوق الملكية؛

8. إنخفاض في القيمة العادلة لاستثمار في أداة حقوق ملكية مقارنة بتكلفة الأصل المالي ويكون ذلك الإنخفاض هام أو يمتد لفترة زمنية طويلة.

10.1. إنخفاض قيمة الأصول المالية المسجلة بالتكلفة المطفأة

في حالة وجود دليل موضوعي على إنخفاض قيمة القروض والذمم المدينة أو الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الإستحقاق والمسجلة بالتكلفة المطفأة، تقوم الجهة الحكومية بقياس مبلغ الخسارة بكونه الفرق بين:

1. المبلغ الدفتري للأصل عند تاريخ التقييم؛
2. القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة (باستثناء خسائر الإئتمان المستقبلية التي لم يتم تكبدها) بإستعمال سعر الفائدة الفعلي للأصل المالي (سعر الفائدة الفعلي الذي تم تحديده عند الاعتراف المبدئي).

تقوم الجهة الحكومية بتسجيل قيمة الإنخفاض في قيمة الأصل إما:

1. مباشرة، من خلال تخفيض القيمة الدفترية للأصل المنخفض؛ أو
2. من خلال استخدام حساب منفصل لتسجيل المخصص.

تقوم الجهة الحكومية بالإعتراف بقيمة الإنخفاض في القيمة في بيان الأداء المالي.

تقوم الجهة الحكومية بالإعتراف بالمبلغ الذي تم عكسه من خسارة إنخفاض القيمة المعترف بها سابقاً في بيان الأداء المالي الى الحد الذي لا يتجاوز فيه قيمة الأصل المبلغ المسجل للأصل المالي لما كانت ستكون عليه التكلفة لو لم يتم الاعتراف بانخفاض القيمة في التاريخ الذي يتم فيه عكس انخفاض القيمة.

مثال: الاعتراف بالذمم المدينة وتسجيل إنخفاض في القيمة نتيجة وجود شكوك في تحصيلها

قامت جهة حكومية بإصدار مخالفات لشركة مقابل مبلغ 20,000 درهم إماراتي بتاريخ 30 سبتمبر 2015. تم تحصيل مبلغ 12,000 درهم إماراتي نقداً بتاريخ 31 أكتوبر 2015.

الخطوة الأولى - عند إصدار المخالفة للطرف المدين (في تاريخ 30 سبتمبر 2015)، تقوم الجهة الحكومية بتسجيل القيد التالي باعتبار أنها لم تستلم أية تحصيلات بعد في ذلك التاريخ:

الوصف	البيان	مدين	دائن
أصل مالي – ذمم مدينة	المركز المالي	20,000	

الوصف	البيان	مدين	دائن
إيرادات	الأداء المالي		20,000

الخطوة الثانية – يتم تسجيل المبلغ المحصل من الشركة ويتم عكس المبلغ المدين المسجل سابقاً (في تاريخ 31 أكتوبر 2015):

الوصف	البيان	مدين	دائن
نقدية - حساب البنك	المركز المالي	12,000	
أصل مالي – ذمم مدينة	المركز المالي		12,000

بتاريخ 29 ديسمبر 2015، تبين أن المبلغ المتبقي من الذمم المدينة أصبح مشكوك التحصيل وذلك نتيجة وجود أدلة موضوعية على عدم قدرة الشركة دفع المبالغ المستحقة عليها، بسبب احتمال إفلاسه وبالتالي فقد تم اعتبار المبلغ المتبقي كمبلغ مشكوك في تحصيله.

يتم إثبات مخصص للديون المشكوك في تحصيلها وفق القيد التالي ويتم عرض الذمم المدينة في بيان المركز المالي بالقيمة الصافية بعد طرح مخصص الديون المشكوك في تحصيلها:

الوصف	البيان	مدين	دائن
خسائر - مخصصات الديون مشكوكة التحصيل	الأداء المالي	8,000	
تخفيض الأصل – مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	المركز المالي		8,000

10.2. إنخفاض قيمة الأصول المالية المسجلة بسعر التكلفة

في حالة وجود دليل موضوعي على إنخفاض قيمة أداة حقوق ملكية غير مدرجة وغير مسجلة بالقيمة العادلة لأنه لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق، أو كان هناك دليل موضوعي على تكبد خسارة انخفاض قيمة على أصل مشتق مرتبط بأداة حقوق ملكية غير مدرجة والذي يجب تسويته من خلال تسليم هذه الأداة، فإنه على الجهة الحكومية أن تقوم بقياس مبلغ خسارة انخفاض القيمة باعتباره الفرق بين:

1. القيمة الدفترية للأصل المالي؛
2. القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة مخصومة بمعدل العائد الحالي في السوق لأصل مالي مشابه.

تقوم الجهة الحكومية بالإعتراف بقيمة الإنخفاض في القيمة في بيان الأداء المالي، ولا تقوم بعكس خسائر انخفاض القيمة في هذه الحالة.

10.3. إنخفاض قيمة الأصول المالية المتوفرة للبيع

عندما تقوم جهة حكومية بالإعتراف لإنخفاض في القيمة العادلة كخسارة في صافي الأصول، وفي حالة وجود دليل موضوعي على انخفاض قيمة هذا الأصل، تقوم الجهة الحكومية بحذف الخسارة المتراكمة التي قد تم الإعتراف بها في صافي الأصول والإعتراف بها في بيان الأداء المالي على الرغم من عدم وجود إلغاء للإعتراف بهذا الأصل.

يكون مبلغ الخسارة المتراكمة الذي يتم حذفه من صافي الأصول ويتم الإعتراف به في بيان الأداء المالي، هو الفرق بين:

1. تكلفة الاستحواذ (صافية من دفعات المبلغ الأساسي والإطفاء) مطروحاً منه أي خسارة انخفاض قيمة على ذلك الأصل المالي المعترف بها سابقاً في بيان الأداء المالي؛
2. القيمة العادلة الحالية.

لا تقوم الجهة الحكومية بعكس خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في بيان الأداء المالي لإستثمار معين في أداة حقوق ملكية والمصنفة على أنها متوفرة للبيع، إلا إذا كان من الممكن ربط الزيادة بشكل موضوعي بحدث معين قد وقع بعد الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة في بيان الأداء المالي، يتم في هذه الحالة عكس خسارة انخفاض القيمة، والاعتراف بالمبلغ في بيان الأداء المالي.

مثال: إنخفاض قيمة الأصول في أصول مالية متاحة للبيع

في 1 مايو 2012 قامت جهة حكومية بشراء 18,000 سهم في شركة (أ) بقيمة 36,000 درهم امارتي (2 درهم امارتي لكل سهم) وقامت بتصنيفها كأصول مالية متاحة للبيع.

على هذا الأساس تقوم الجهة الحكومية بتسجيل القيد التالي عند عملية الشراء:

الوصف	البيان	مدين	دائن
أصل - أصول مالية متاحة للبيع	المركز المالي	36,000	
نقدية – حساب البنك	المركز المالي		36,000

في 31 ديسمبر 2012 سعر السهم كان 1.25 درهم اماراتي، على هذا الأساس تقوم الجهة الحكومية بتسجيل القيد التالي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
صافي الأصول – خسائر في القيمة العادلة لأصل مالي	المركز المالي	13,500	
أصل – أصول مالية متاحة للبيع	المركز المالي		13,500

في 4 مارس 2013 قامت شركة (ب) باستحواذ شركة (أ) حيث تم تقييم كل سهم في شركة (ب) بـ 0.56 سهم في شركة (أ) (كل سهم يعادل 0.56). على هذا الأساس، الجهة الحكومية سوف تملك 10,000 سهم في شركة (ب) بدل 18,000 سهم (18,000 * 0.56 = 10,000)

على هذا الأساس تقوم الجهة الحكومية بتسجيل القيد التالي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
أصل – أصول مالية متاحة للبيع (في شركة (ب))	المركز المالي	22,500	
خسائر في القيمة العادلة	الأداء المالي	13,500	
أصل – أصول مالية متاحة للبيع (في شركة (أ))	المركز المالي		22,500
صافي الأصول – خسائر في القيمة العادلة لاصل مالي	المركز المالي		13,500

قيمة شركة (أ) = 18,000 * 1.25 = 22,500

قيمة شركة (ب) = 10,000 * 2.25 = 22,500

11. إلغاء الإعتراف بالأدوات المالية

11.1. إلغاء الإعتراف بأصل مالي

تقوم الجهة الحكومية بإلغاء الاعتراف بالأصل المالي عندما:

1. تنتهي مدة الحقوق التعاقدية في التدفقات النقدية من الأصل المالي أو أنه قد تم التنازل عنها؛ أو
2. تقوم الجهة الحكومية بنقل الحقوق التعاقدية باستلام التدفقات النقدية للأصل المالي؛ أو

3. تقوم الجهة الحكومية بنقل الأصل مع الإحتفاظ بالحقوق التعاقدية باستلام التدفقات النقدية للأصل المالي، لكنها تتحمل التزاماً تعاقدياً بدفع التدفقات النقدية لطرف ثاني، وذلك بشرط:
   - ✓ ألا يكون لدى الجهة الحكومية أي إلتزام بدفع مبالغ للطرف الثاني ما لم تحصل على مبالغ مقابلة من الأصل الأصلي؛
   - ✓ ألا يكون للجهة الحكومية إمكانية بيع أو رهن الأصل الأصلي بإستثناء إستعماله كضمان للطرف الثاني لتسوية الإلتزام من خلال دفع مبلغ نقدية؛
   - ✓ أن يكون لدى الجهة الحكومية التزام بتسديد أي تدفقات نقدية قامت بتحصيلها نيابة عن الطرف الثاني بدون تأخير جوهري. بالإضافة إلى ذلك فإن الجهة الحكومية غير مخولة لإعادة إستثمار تلك التدفقات النقدية، باستثناء الإستثمارات في النقد والنقد المعادل خلال فترة التسوية القصيرة من تاريخ التحصيل إلى التاريخ الذي يتم فيه تحويل المبالغ إلى الطرف الثاني، ويتم نقل الفائدة المكتسبة من مثل هذه الإستثمارات إلى الطرف الثاني.

عند إلغاء الإعتراف بالأصول المالية تقوم الجهة الحكومية بإستعمال طريقة المحاسبة على أساس تاريخ المتاجرة.

عندما تنقل الجهة الحكومية الأصل المالي، ينبغي عليها تقدير المدى الذي تحتفظ فيه بالمخاطر والمنافع المتعلقة بملكية هذا الأصل المالي، وفي هذه الحالة:

1. إذا قامت الجهة الحكومية بنقل جميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي بشكل جوهري، يتعين عليها إلغاء الإعتراف بالأصل المالي والإعتراف بالأصول أو الالتزامات بشكل منفصل إذا نتجت عن أية حقوق أو واجبات ناجمة عن النقل؛
2. إذا قامت الجهة الحكومية بالإحتفاظ بجميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي بشكل جوهري، يجب أن تستمر بالإعتراف بالأصل المالي؛
3. إذا لم تقم الجهة الحكومية بنقل أو بالإحتفاظ بجميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي بشكل جوهري، ينبغي عليها تحديد ما إذا كانت قد إحتفظت بالسيطرة على هذا الأصل المالي. وفي هذه الحالة:
   - ✓ إذا لم تحتفظ الجهة الحكومية بالسيطرة، فإنها تلغي الإعتراف بالأصل المالي وتعترف بشكل منفصل بالأصول أو الالتزامات الناشئة عن أية حقوق أو مطالبات ناتجة عن عملية النقل؛
   - ✓ إذا احتفظت الجهة الحكومية بالسيطرة، فإنها تستمر بالاعتراف بالأصل المالي إلى حد مشاركتها المستمرة في الأصل المالي.

11.1.1 نقل الأصول المالية الذي يؤدي إلى إلغاء الإعتراف

عندما تقوم الجهة الحكومية بنقل أصل مالي وينتج عنه إلغاء الإعتراف بالأصل المالي بمجمله، ولكن نتج عن عملية النقل حصول الجهة على أصل مالي جديد أو تحملها لإلتزام

مالي جديد أو إلتزام خدمة، في هذه الحالة تعترف الجهة الحكومية بالأصل المالي الجديد أو الإلتزام المالي الجديد أو التزام الخدمة بالقيمة العادلة.

عند إلغاء الإعتراف بالأصل المالي بمجمله، يتم الاعتراف (في بيان الأداء المالي) بالفرق بين:

1. المبلغ الدفتري؛
2. مجموع المقابل الذي تم استلامه (بما في ذلك أي أصل جديد يتم الحصول عليه مطروحاً منه أي التزام جديد يتم تحمله) وأية أرباح أو خسائر متراكمة تم الإعتراف بها مباشرة في صافي الأصول.

11.1.2 نقل الأصول المالية الذي لا يؤدي إلى إلغاء الإعتراف

إذا لم ينتج عن عملية النقل إلغاء الإعتراف، لأن الجهة الحكومية لا تزال تحتفظ بشكل جوهري بجميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المالي المنقول، فإنها تستمر بالإعتراف بالأصل المنقول بمجمله وتعترف بالإلتزام المالي للمقابل الذي تم استلامه. وفي الفترات اللاحقة، تعترف الجهة الحكومية بأي دخل من الأصل المنقول وأي مصروف يتم تكبده على الإلتزام المالي.

11.1.3 المشاركة المستمرة في الأصول المنقولة

إذا لم تقم الجهة بنقل أو الإحتفاظ بجميع مخاطر ومنافع ملكية الأصل المنقول بشكل جوهري، لكنها تحتفظ بالسيطرة على الأصل المنقول، فإنها تستمر بالاعتراف بالأصل المنقول إلى حد مشاركتها المستمرة فيه. إن مدى المشاركة المستمرة للجهة في الأصل المنقول يمثل مدى تعرضها للتغيرات في قيمة الأصل المنقول. على سبيل المثال:

1. عندما تتخذ المشاركة المستمرة للجهة شكل ضمان للأصل المنقول، يكون مدى المشاركة المستمرة للجهة هو الأقل بين:
   - ✓ مبلغ الأصل، أو
   - ✓ الحد الأعلى للمقابل المستلم الذي قد تكون الجهة الحكومية مطالبة بتسديده (مبلغ الضمان).
2. عندما تتخذ المشاركة المستمرة للجهة شكل خيار شراء على الأصل المنقول، يكون مدى المشاركة المستمرة للجهة هو مبلغ الأصل المنقول الذي قد تقوم الجهة بإعادة شرائه؛
3. عندما تتخذ المشاركة المستمرة للجهة شكل خيار تسوية نقدي أو أي شرط مماثل على الأصل المنقول، يتم قياس مدى المشاركة المستمرة للجهة بنفس الطريقة التي نتجت عن خيارات التسوية غير النقدية.

عندما تستمر الجهة الحكومية بالاعتراف بالأصل إلى حد مشاركتها المستمرة، فإنها تعترف أيضا بالإلتزام ذو العلاقة. وبالرغم من متطلبات القياس الأخرى في هذه السياسة، إلا أنه يتم قياس الأصل المنقول والإلتزام ذو العلاقة على أساس يعكس الحقوق والمطالبات التي

احتفظت بها الجهة الحكومية. ويتم قياس الإلتزام بحيث يكون صافي المبلغ المسجل للأصل المنقول والالتزام المعني هو:

1. التكلفة المطفأة للحقوق والإلتزامات التي تحتفظ بها الجهة الحكومية، إذا كان الأصل المنقول يتم قياسه بالتكلفة المطفأة؛ أو
2. القيمة العادلة للحقوق والالتزامات التي تحتفظ بها الجهة الحكومية، وذلك إذا تم قياس الأصل المنقول بالقيمة العادلة.

إذا كانت المشاركة المستمرة للجهة هي فقط في جزء من الأصل المالي، تقوم الجهة بتوزيع القيمة الدفترية للأصل المالي بين الجزء الذي تستمر بالاعتراف به بموجب المشاركة المستمرة، والجزء الذي لم تعد تعترف به على أساس القيم العادلة لتلك الأجزاء في تاريخ النقل. على هذا الأساس، تقوم الجهة الحكومية بالإعتراف بالفرق بين البندين التاليين في بيان الأداء المالي:

1. المبلغ المخصص للجزء الذي لم تعد الجهة تعترف به؛
2. مجموع المقابل المستلم للجزء الذي قامت الجهة الحكومية بإلغاء الاعتراف به.

كما تقوم الجهة الحكومية بتسجيل أية أرباح أو خسائر متراكمة متعلقة بالأصل (الجزء الذي تم إلغاء الإعتراف به) الذي تم الإعتراف بها مباشرة في صافي الأصول من خلال توزيع المبلغ الكلي للأرباح والخسائر على أساس القيم العادلة المتعلقة بتلك الأجزاء.

11.1.4 جميع عمليات النقل

إذا إستمرت الجهة الحكومية في الإعتراف بالأصل المنقول، لا يسمح بتقاص الأصل والإلتزام ذو العلاقة. كما لا تقوم الجهة الحكومية بتقاص أي دخل ينشأ من الأصل المنقول مع أي مصروف يتم تكبده على الالتزام ذو العلاقة.

11.2 إلغاء الإعتراف بالإلتزامات المالية

تقوم الجهة الحكومية بإلغاء الإعتراف بالإلتزام المالي (أو جزء من الإلتزام المالي) من بيان المركز المالي عندما يتم إنقضاءه، وذلك من خلال إستيفاء الإلتزام التعاقدي المحدد في العقد أو إلغاءه أو انتهاء مدته.

عندما تقوم الجهة الحكومية بعملية تبادل لإلتزام (أدوات دين ذات شروط معينة) مع طرف ثاني (على سبيل المثال المقرض) بإلتزام آخر بشروط تعتبر مختلف جوهريا عن الإلتزام الأوّل، على هذا الأساس تقوم الجهة الحكومية بإلغاء الإعتراف بالإلتزام المالي الأصلي والإعتراف بإلتزام مالي جديد. كما تقوم الجهة الحكومية بإلغاء الإعتراف بإلتزام معيّن أو جزء منه، عندما يطرأ تغيير جوهري على شروط ذلك الإلتزام وتقوم بالإعتراف بالتزام مالي جديد.

عندما تقوم الجهة الحكومية بالتنازل عن إلتزام أو حينما يتم تبني الإلتزام من قبل جهة حكومية أخرى أو طرف ثالث كجزء من معاملة غير تبديلية، فإنه يتم تطبيق سياسة " الإيرادات من المعاملات غير التبادلية".

عندما تقوم الجهة الحكومية بإعادة شراء جزء من إلتزام مالي فإنه يتعين عليها توزيع القيمة الدفترية للإلتزام المالي بين الجزء الذي يستمر الاعتراف به والجزء الذي تم إلغاء الاعتراف به وذلك على أساس القيم العادلة المتعلقة بتلك الأجزاء في تاريخ إعادة الشراء. يتم الاعتراف بالفرق بين المبلغ الدفتري المخصص للجزء الذي تم إلغاء الإعتراف به والمقابل المدفوع في بيان الأداء المالي، بما في ذلك أية أصول غير نقدية منقولة أو إلتزامات متكبدة للجزء الذي يتم إلغاء الاعتراف به.

12 الإفصاحات

12.1 بيان المركز المالي

فئات الأصول المالية والالتزامات المالية

تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح في بيان المركز المالي نفسه أو في الإيضاحات عن القيم المدرجة لكل من الفئات التالية:

1. الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، مبينة بشكل منفصل بين:
   - ✓ تلك المصنفة على ذلك النحو عند الاعتراف المبدئي؛
   - ✓ تلك المصنفة على أنها محتفظ بها للتداول؛
2. الاستثمارات المحتفظ به حتى تاريخ الإستحقاق؛
3. القروض والذمم المدينة؛
4. الأصول المالية المتوفرة للبيع؛
5. الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز مع البيان بشكل منفصل بين:
   - ✓ تلك المصنفة على ذلك النحو عند الاعتراف المبدئي؛
   - ✓ تلك المصنفة على أنها محتفظ بها للتداول؛
6. الالتزامات المالية التي يتم قياسها بالتكلفة المطفأة.

الأصول المالية أو الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز

إذا تم تحديد أي قرض أو ذمة مدينة (أي أية مجموعة من القروض أو الذمم المدينة) بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح عما يلي:

1. الحد الأقصى من التعرض لمخاطر الائتمان للقرض أو الذمة المدينة (أو مجموعة القروض أو الذمم المدينة) في تاريخ إعداد التقرير؛
2. قيمة المشتقات الإئتمانية ذات الصلة أو الأدوات المماثلة المتعلقة بتقليل التعرض إلى مخاطر الإئتمان؛
3. مقدار التغير (خلال الفترة وبشكل تراكمي) في القيمة العادلة للقرض أو الذمة المدينة (أو مجموعة القروض أو الذمم المدينة) والذي يعزى للتغيرات في مخاطر الائتمان للأصل المالي والذي يتم تحديده:
   - ✓ كمبلغ التغير في القيمة العادلة الذي لا يتعلق بالتغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشوء مخاطر السوق؛ أو
   - ✓ باستخدام أسلوب بديل بحيث تعتقد الجهة الحكومية أنه يمثل التغير في القيمة العادلة المتعلق بالتغيرات في مخاطر الإئتمان للأصل.
   - ✓ تشمل التغيرات في ظروف السوق (مخاطر السوق) التغيرات الملاحظة في سعر الفائدة (الأساسية) أو سعر سلعة أو سعر الصرف الأجنبي أو مؤشر الأسعار أو المعدلات.
4. مبلغ التغير في القيمة العادلة لأية مشتقات ائتمانية أو أدوات مشابهة والذي حدث (خلال الفترة وبشكل تراكمي) منذ تحديد القرض أو الذمة المدينة.

إذا حددت الجهة الحكومية إلتزاماً مالياً بقيمته العادلة من خلال الفائض أو العجز فإن عليها الإفصاح عما يلي:

1. مبلغ التغير خلال الفترة والمبلغ التراكمي في القيمة العادلة للإلتزام المالي الذي ينسب للتغيرات في مخاطر الإئتمان لذلك الإلتزام الذي تم تحديده إما:
   - ✓ كمبلغ التغير في القيمة العادلة الذي لا يعزى للتغيرات في ظروف السوق التي تتسبب في نشوء مخاطر السوق؛ أو
   - ✓ عن طريق استخدام أسلوب بديل حيث تعتقد الجهة الحكومية أنه يمثل بشكل أكثر موثوقية مبلغ التغير في قيمته العادلة الذي يعزى للتغيرات في مخاطر الإئتمان للالتزام.
2. الفرق بين القيمة الدفترية المسجلة للإلتزام المالي والمبلغ التعاقدي الذي سيتطلب من الجهة الحكومية دفعه عند الإستحقاق لصاحب الإلتزام.

12.2 إعادة التصنيف

إذا قامت الجهة الحكومية بإعادة تصنيف أي أصل مالي كأصل مالي يتم قياسه:

1. بالتكلفة أو التكلفة المطفأة وليس بالقيمة العادلة؛ أو
2. بالقيمة العادلة وليس بالتكلفة أو التكلفة المطفأة.

فإنه يجب عليها الإفصاح عن القيمة التي تمت إعادة تصنيفها إلى ومن كل فئة وسبب إعادة التصنيف.

إذا قامت الجهة الحكومية بإعادة تصنيف أي أصل مالي من فئة القيمة العادلة خلال الفائض أو العجز (الأصول المالية المحتفظ بها للتداول) أو من فئة الأصول المتوفرة للبيع، يجب عليها الإفصاح عما يلي:

1. القيمة المعاد تصنيفها داخل وخارج كل فئة؛
2. القيمة الدفترية والقيمة العادلة لجميع الأصول المالية التي أعيد تصنيفها في فترات إعداد التقارير الحالية والسابقة، لكل فترة من فترات إعداد التقارير المالية حتى إلغاء الإعتراف؛
3. الحالة النادرة والوقائع والظروف التي تشير الى أن الحالة كانت عبارة عن حالة نادرة؛ إذا تمت إعادة تصنيف أي أصل مالي؛
4. القيمة العادلة للربح أو الخسارة الناشئة عن الأصل المالي المعترف به بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز أو في صافي الأصول في فترة إعداد التقارير الحالية وفترة إعداد التقارير السابقة؛
5. القيمة العادلة للربح أو الخسارة التي يمكن الإعتراف بها في الفائض أو العجز أو صافي الأصول في حال لم يتم إعادة تصنيف الأصل المالي بينما تم الإعتراف بالفائض والعجز والإيراد والمصروف المعترف به في الفائض أو العجز، لكل فترة من فترات إعداد التقارير التي تلي إعادة التصنيف (بما في ذلك فترة إعداد التقارير التي تم فيها إعادة تصنيف الأصل المالي) حتى إلغاء الإعتراف بالأصل المالي؛
6. سعر الفائدة الفعلي والقيمة المقدرة للتدفقات النقدية التي من المتوقع استردادها في تاريخ إعادة تصنيف الأصل المالي.

12.3 إلغاء الاعتراف

إذا كان قد تم تحويل الأصول المالية بحيث يجب أن تتوافق مع متطلبات الفقرة رقم 11 ، يجب على الجهة الحكومية الإفصاح عما يلي عن كل فئة من تلك الأصول المالية:

1. طبيعة الأصول؛
2. طبيعة المخاطر والمنافع المعرضة لها الجهة الحكومية من ملكية الأصول؛
3. القيمة الدفترية للأصول في حالة استمرار الجهة الحكومية في الاعتراف بها بالإضافة إلى الالتزامات المرتبطة؛ و

4. الإفصاح عن القيمة الدفترية للأصول والالتزامات التي قامت الجهة الحكومية بمتابعة الاعتراف بها بمقدار اشتراكها المستمر في هذه الأصول.

12.3.1 الضمان

على الجهة الحكومية الإفصاح عما يلي:

1. القيمة الدفترية للأصول المالية المرهونة كضمان للالتزامات أو الالتزامات المحتملة، بما في ذلك المبالغ التي أعيد تصنيفها؛
2. الأحكام والشروط المتعلقة برهنها.

عندما يكون لدى الجهة الحكومية ضمان (لأصول مالية أو غير مالية) وسمح لها ببيع أو إعادة رهن الضمان في حالة عدم وجود تقصير من جانب صاحب الضمان فإن عليها الإفصاح عما يلي:

1. القيمة العادلة للضمان المحتفظ به؛
2. القيمة العادلة لأي ضمان تم بيعه أو إعادة رهنه ، وما إذا كان على الجهة الحكومية التزام بإعادته؛
3. الشروط والأحكام المتعلقة باستخدامها للضمان.

12.4 حساب مخصص خسائر الائتمان

عند انخفاض قيمة الأصول المالية بفعل أية خسائر ائتمان وقيام الجهة الحكومية بقيد الانخفاض في القيمة في حساب منفصل (أي حساب مخصص يستخدم لقيد حالات الانخفاض المنفرد في القيمة أو أي حساب مماثل يستخدم لقيد أي انخفاض جماعي في قيمة الأصول) بدلاً من القيام مباشرة بخفض القيمة الدفترية للأصل، يجب أن تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح عن تسوية للتغيرات في ذلك الحساب خلال الفترة عن كل فئة من الأصول المالية.

12.5 عدم الوفاء والإخلال

فيما يتعلق بالقروض الواجبة الدفع والمعترف بها في تاريخ إعداد البيانات المالية، يتم الإفصاح عما يلي:

1. تفاصيل أية حالات تعثر بالدفع خلال الفترة بالنسبة للمبلغ الأصلي أو الفائدة أو أحكام الإطفاء لهذه القروض المستحقة؛
2. القيمة الدفترية للقروض المستحقة التي لم يتم الوفاء بها في نهاية فترة إعداد التقارير ؛
3. ما إذا تمت معالجة حالات عدم الوفاء أو أعيد التفاوض بشأن شروط القروض المستحقة قبل التصريح بإصدار البيانات المالية.

12.6 بيان الأداء المالي

يتم الإفصاح عن بنود الإيرادات أو النفقات أو الأرباح أو الخسائر التالية إما في البيانات المالية نفسها أو في الإيضاحات:

1. صافي الربح أو الخسارة من:
   - ✓الأصول المالية أو الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، مع إظهار بشكل منفصل للأصول المالية أو الالتزامات المالية عند الاعتراف المبدئي والأصول المالية أو الالتزامات المالية المصنفة على أنها محتفظ بها للتداول؛
   - ✓الأصول المالية المحتفظ بها للبيع، مع إظهار بشكل منفصل قيمة الربح أو الخسارة المعترف بها مباشرة في صافي الأصول خلال الفترة والقيمة التي تم إعادة تصنيفها من صافي الأصول وتم الاعتراف بها من خلال بيان الأداء المالي خلال الفترة؛
   - ✓الاستثمارات المحتفظ بها حتى الاستحقاق؛
   - ✓القروض والذمم المدينة؛
   - ✓الالتزامات المالية التي تم قياسها بالتكلفة المطفأة.
2. إجمالي إيراد الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة (التي تم احتسابها باستخدام طريقة الفائدة الفعلية) للأصول المالية أو الالتزامات المالية التي لم يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛
3. إيراد ومصروف الرسوم (باستثناء المبالغ التي تدخل في تحديد سعر الفائدة الفعلية) الناتجة وذلك من:
   - ✓الأصول المالية أو الالتزامات المالية التي لم يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز؛
   - ✓الأنشطة المالية الائتمانية التي ينتج عنها امتلاك أو استثمار الأصول نيابة عن الأفراد أو الجهات أو خطط منافع التقاعد وغيرها من المؤسسات؛
4. إيراد الفائدة المستحق من الأصول المالية التي انخفضت قيمتها؛
5. قيمة أية خسارة في انخفاض القيمة لكل فئة من الأصول المالية.

12.7 الإفصاحات الأخرى

12.7.1 السياسات المحاسبية

حسب سياسة "عرض البيانات المالية" فإنه على الجهة الحكومية الإفصاح في ملخص للسياسات المحاسبية الهامة عن أسس القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية، والسياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة المطلوبة لفهم البيانات المالية.

القيمة العادلة

باستثناء ما ورد في سابقاً، فيما يتعلق بكل فئة من الأصول المالية والالتزامات المالية، فإنه يتم الإفصاح عن القيمة العادلة لتلك الفئة من الأصول والالتزامات بشكل يسمح بمقارنتها مع قيمتها الدفترية.

عند الإفصاح عن القيم العادلة، يجب على الجهة الحكومية تصنيف الأصول المالية والالتزامات المالية الى فئات، كما لا يمكن تقاص قيم الأصول المالية والالتزامات المالية الا للحد الذي يتم فيه تقاص قيمها الدفترية في بيان المركز المالي.

على الجهة الحكومية الإفصاح عما يلي لكل فئة من الأدوات المالية:

1. الطرق والافتراضات المطبقة في التقييم وذلك عند تحديد القيم العادلة لكل فئة من الأصول المالية أو الالتزامات المالية، فعلى سبيل المثال على الجهة الحكومية الإفصاح عن المعلومات حول الافتراضات المتعلقة بمعدلات التسديد أو معدلات خسائر الائتمان المقدرة أو أسعار الفائدة أو أسعار الخصم؛
2. إذا كان هناك تغير في أساليب التقييم، فعلى الجهة الحكومية ان تفصح عن ذلك التغيير وأسبابه.

تقوم الجهة الحكومية بتصنيف قياسات القيمة العادلة باستخدام تسلسل هرمي للقيمة العادلة يعكس أهمية المدخلات المستخدمة في عمليات القياس. يتألف التسلسل الهرمي للقيمة العادلة من المستويات التالية:

1. المستوى الأول: الأسعار المدرجة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول والالتزامات المتطابقة؛
2. المستوى الثاني: المدخلات فيما عدا الأسعار المدرجة المشمولة في المستوى الأول والتي يمكن رصدها للأصل أو الالتزام، إما بشكل مباشر (أي كسعر) أو غير مباشر (مشتقة من أسعار)، (المدخلات الملاحظة)؛
3. المستوى الثالث: المدخلات للأصل أو الالتزام غير المستندة إلى بيانات السوق التي يتم رصدها (المدخلات غير الملاحظة).

فيما يتعلق بقياسات القيمة العادلة المعترف بها في بيان المركز المالي، فإنه على الجهة الحكومية الإفصاح عما يلي لكل فئة من الأدوات المالية:

1. المستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي يتم فيه تصنيف قياسات القيم العادلة بأكملها مع تجزئة قياسات القيم العادلة وفقاً للمستويات المحددة أعلاه؛
2. أية مناقلات هامة بين المستوى الأول والمستوى الثاني في هيكل القيمة العادلة وأسباب هذه المناقلات. ويتم الإفصاح عن المناقلات إلى كل مستوى ومناقشتها بشكل منفصل عن المناقلات خارج كل مستوى. ولهذا الغرض، يتم تقدير الأهمية فيما يتعلق بالفائض أو العجز وإجمالي الأصول أو إجمالي الالتزامات؛

3. فيما يتعلق بقياسات القيمة العادلة في المستوى الثالث، تسوية تبدأ من أرصدة بداية الفترة حتى أرصدة نهاية الفترة مع الإفصاح بشكل منفصل عن التغيرات خلال الفترة التي تعود لكل مما يلي:
   - ✓إجمالي الأرباح أو الخسائر للفترة المعترف بها في بيان الأداء المالي ووصف لمكان عرضها في بيان الأداء المالي للجهة الحكومية؛
   - ✓إجمالي الأرباح أو الخسائر المعترف به في صافي الأصول؛
   - ✓عمليات الشراء والبيع والإصدار والتسوية بحيث يتم الإفصاح بشكل منفصل عن كل نوع؛
   - ✓المناقلات من أو إلى المستوى الثالث (كالمناقلات الناتجة عن بيانات السوق الملاحظة) وأسبابها. يتم الإفصاح عن التنقلات الهامة إلى المستوى الثالث ومناقشتها بشكل منفصل عن التنقلات الهامة خارج المستوى الثالث؛
4. فيما يتعلق بقياسات القيمة العادلة في المستوى الثالث، إذا كان تغيير واحد أو أكثر من المدخلات إلى افتراضات بديلة معقولة وممكنة سيغير القيمة العادلة بصورة جوهرية، فعلى الجهة الحكومية توضيح تلك الحقيقة والإفصاح عن تأثير تلك التغييرات. وتفصح الجهة الحكومية أيضاً عن كيفية احتساب تأثير التغيير لافتراضات بديلة معقولة وممكنة. ولهذا الغرض، يتم تقدير الأهمية فيما يتعلق بالفائض أو العجز أو إجمالي الأصول أو إجمالي الالتزامات أو إجمالي صافي الأصول عند الاعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في صافي الأصول.

لا تكون الإفصاحات عن القيمة العادلة مطلوبة في الحالات التالية:

1. عندما تكون القيمة الدفترية تقريباً مساوية للقيمة العادلة، مثل الذمم المدينة والدائنة التجارية قصيرة الأجل؛
2. لأي استثمار في أدوات حقوق الملكية التي ليست لها أسعار مدرجة في أي سوق نشط أو المشتقات المرتبطة بأدوات حقوق الملكية تلك والتي يتم قياسها بالتكلفة لعدم إمكانية قياس قيمها العادلة بشكل موثوق؛ أو
3. لأي عقد يتضمن ميزة مشاركة اختيارية عند عدم إمكانية قياس القيمة العادلة لتلك الميزة بموثوقية.

في الحالات التي لا تكون القيمة الدفترية مساوية للقيمة العادلة أو ليست الأسعار مدرجة ويكون على الجهة الحكومية الإفصاح عن المعلومات لمساعدة مستخدمي البيانات المالية في اتخاذ أحكامهم الخاصة بشأن مدى الفروقات المحتملة بين القيمة الدفترية لهذه الأصول أو الالتزامات المالية وقيمتها العادلة، بما في ذلك:

1. حقيقة أنه لم يتم الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة لهذه الأدوات لأنه لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به؛
2. وصف للأدوات المالية وقيمتها الدفترية وإيضاح أسباب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به؛
3. معلومات حول سوق الأدوات المالية؛

4. معلومات حول ما إذا كانت الجهة الحكومية تنوي استبعاد الأدوات المالية وكيفية ذلك؛
5. يجب الإفصاح عن إلغاء الاعتراف بالأدوات المالية التي لم يكن من الممكن في السابق قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق به، والإفصاح أيضاً عن قيمتها الدفترية في وقت إلغاء الاعتراف ومبلغ الربح أو الخسارة المعترف به.

12.7.2 القروض الميسرة

تمنح القروض الميسرة من قبل الجهات الحكومية بشروط أقل من شروط السوق. تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح عما يلي فيما يخص القروض الميسرة:

1. مطابقة بين القيمة الدفترية الافتتاحية والختامية للقروض بما فيها:
   - ✓القيمة الاسمية للقروض الجديدة الممنوحة خلال الفترة؛
   - ✓تعديل القيمة العادلة عند الاعتراف المبدئي؛
   - ✓القروض المسددة خلال الفترة؛
   - ✓خسائر انخفاض القيمة المعترف بها ؛
   - ✓أي زيادة خلال الفترة في المبلغ المخصوم الناجم عن مرور الوقت؛
   - ✓التغييرات الأخرى؛
2. القيمة الاسمية للقروض في نهاية الفترة؛
3. غايات وشروط الأنواع المختلفة من القروض؛
4. افتراضات التقييم.

12.8 طبيعة ومدى المخاطر الناجمة من الأدوات المالية

على الجهة الحكومية الإفصاح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي البيانات المالية تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناتجة من الأدوات المالية والتي تتعرض لها الجهة الحكومية في نهاية فترة إعداد التقارير.

12.8.1 الإفصاحات النوعية

على الجهة الحكومية الإفصاح عما يلي وذلك لكل نوع من أنواع المخاطر الناتجة من الأدوات المالية:

1. التعرض للمخاطر وكيفية حدوثها ؛
2. أهداف وسياسات وأساليب إدارة المخاطر والطرق المستخدمة لقياس المخاطر؛
3. أية تغيرات عن الفترة السابقة.

12.8.2 الإفصاحات الكمية

على الجهة الحكومية الإفصاح عما يلي وذلك لكل نوع من أنواع المخاطر الناتجة من الأدوات المالية:

1. ملخص للبيانات الكمية حول تعرضها لتلك المخاطر في نهاية فترة إعداد التقارير. يجب أن يكون هذا الإفصاح بناءاً على المعلومات المتوفرة داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسيين للجهة الحكومية (كما هو معرف في سياسة "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة").
2. الإفصاحات التي تتطلبها الفقرات السابقة إلى المدى الذي لم يرد في ملخص البيانات الكمية، وذلك ما لم تكن المخاطر غير هامة نسبيا (الرجوع إلى مبدأ الأهمية كما هو موضح وفقاً لسياسة "عرض البيانات المالية").
3. حالات تركيز المخاطر إذا لم تكن ظاهرة من النقطتين.

إذا كانت البيانات الكمية التي تم الإفصاح عنها في نهاية فترة إعداد التقارير المالية لا تمثل مدى تعرض الجهة الحكومية للمخاطر خلال الفترة فإن على الجهة الحكومية تقديم مزيد من المعلومات توضح التعرض لهذه المخاطر.

12.8.3 مخاطر الائتمان

على الجهة الحكومية الإفصاح عما يلي حسب فئة الأداة المالية:

1. القيمة التي تمثل أقصى درجة تعرض لمخاطر الائتمان في تاريخ إعداد التقرير بدون الأخذ في الاعتبار أي ضمان محتفظ به أو تحسينات الائتمان الأخرى؛
2. وصف للضمانات المحتفظ بها ككفالة وتحسينات الائتمان الأخرى وذلك فيما يتعلق بالقيمة المفصح عنها في أقصى درجة تعرض للمخاطر؛
3. معلومات حول نوعية الائتمان للأصول المالية التي لم تنقضي فترة استحقاقها ولم تنخفض قيمتها؛
4. القيمة الدفترية للأصول المالية التي كان من الممكن أن تنقضي فترة استحقاقها أو تنخفض قيمتها، والتي أعيد التفاوض بشأن شروطها.

12.8.4 الأصول المالية التي انقضى استحقاقها أو انخفضت قيمتها

على الجهة الحكومية الإفصاح عما يلي حسب فئة الأصل المالي:

1. تحليل لعمر الأصول المالية التي انقضى تاريخ استحقاقها في نهاية فترة إعداد التقارير ولكن لم تنخفض قيمتها ؛
2. تحليل للأصول المالية التي انخفضت قيمتها بشكل فردي أو أنها حددت على أن قيمتها ستنخفض في نهاية فترة إعداد التقارير المالية. كما يجب أن يتم الإفصاح عن العوامل التي أخذتها الجهة الحكومية في الاعتبار عند تحديد انخفاض القيمة؛

3. وصف للضمانات التي تحتفظ بها الجهة الحكومية كضمان أو كفالة بالإضافة إلى تحسينات الائتمان الأخرى، وإذا لم يكن ذلك عملياً فيجب الإفصاح عن تقدير لقيمتها العادلة.

12.8.5 الممتلكات المرهونة كضمان وتحسينات الائتمان الأخرى

عندما تحصل الجهة الحكومية على أصول مالية أو غير مالية خلال الفترة عن طريق الاحتفاظ بضمانات أو اللجوء إلى تحسينات الائتمان الأخرى (على سبيل المثال الكفالات)، وكانت هذه الأصول تلبي مقاييس الاعتراف في المعايير الأخرى فإن على الجهة الحكومية الإفصاح عما يلي:

1. طبيعة الأصول التي تم الحصول عليها وقيمتها الدفترية؛
2. الإفصاح عن السياسة الخاصة بالتصرف واستبعاد هذه الأصول أو باستخدامها في عملياتها ويكون هذا في حالة عدم قابلية هذه الأصول للتحويل إلى نقد بشكل سريع أو مباشر.

12.8.6 مخاطر السيولة

على الجهة الحكومية الإفصاح عما يلي:

1. تحليل لعمر الالتزامات المالية غير المشتقة (بما فيها عقود الكفالة المالية الصادرة) يبين الاستحقاقات التعاقدية المتبقية.
2. تحليل لعمر الالتزامات المالية المشتقة. وينبغي أن يشمل على تواريخ الاستحقاق التعاقدية المتبقية لتلك الالتزامات المالية المشتقة التي تكون تواريخ الاستحقاق التعاقدية جوهرية فيها من أجل استنتاج توقيت التدفقات النقدية؛
3. وصف لكيفية إدارة مخاطر السيولة الكامنة.

12.8.7 مخاطر السوق

تحليل الحساسية الناتجة عن عدم استقرار السوق

على الجهة الحكومية الإفصاح عما يلي، في حالة عدم تطبيق متطلبات إعادة تحليل الحساسية:

1. تحليل الحساسية لكل نوع من مخاطر السوق التي تتعرض له الجهة الحكومية في فترة إعداد التقارير وذلك لإظهار كيفية تأثر الفائض أو العجز وصافي الأصول بسبب التغيرات في المخاطر ذات الاحتمالية المعقولة في ذلك التاريخ؛
2. الطرق والافتراضات المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية؛
3. التغيرات عن الفترة السابقة في الأساليب والافتراضات المستخدمة، وأسباب هذه التغيرات.

إذا قامت الجهة الحكومية بإعداد تحليل الحساسية مثل القيمة المعرضة للمخاطر الذي يعكس الاعتماد المتبادل بين متغيرات تلك المخاطر (على سبيل المثال أسعار الفائدة وأسعار الصرف) وتم استخدامه لإدارة المخاطر المالية، فإنه من الممكن استخدام هذا التحليل بدلا من التحليل المحدد في الفقرة السابقة وعلى الجهة الحكومية الإفصاح عما يلي:

1. إيضاح للطريقة المستخدمة في إعداد تحليل الحساسية والمؤشرات الرئيسية والافتراضات التي ترتكز عليها البيانات المقدمة؛
2. إيضاح لأهداف الطريقة المستخدمة والتحديات التي قد تنجم عن معلومات التي لا تعكس بشكل كامل القيمة العادلة للأصول والالتزامات ذات العلاقة.

12.8.8 إفصاحات مخاطر السوق الأخرى

عندما يكون تحليل الحساسية الذي تم الإفصاح عنه حسب فقرات مخاطر السوق لا يمثل المخاطر الكامنة للأداة المالية (لأن المخاطر في نهاية السنة لا تعكس نفس المخاطر خلال السنة على سبيل المثال) فإن على الجهة الحكومية الإفصاح عن هذه الحقيقة وسبب اعتقادها أن تحليل الحساسية المذكورة أعلاه لا يمثل هذه المخاطر.

دليل السياسات المحاسبية

الباب الرابع - الالتزامات ومنافع الموظفين

جدول محتويات الباب

التعريفات 188

السياسة 12 - المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة 202

السياسة 13 - منافع الموظفين 221

التعريفات

المصطلح	التعريف
الالتزامات	هي المطلوبات التي تنجم عن أحداث سابقة، والتي يتوقع أن تؤدي تسويتها إلى أي تدفق صادر للموارد التي تمثل المنافع الاقتصادية أو إمكانيات الخدمة.

المصطلح	التعريف
الالتزام الاستنتاجي	هو أن تلتزم الجهة الحكومية بواجبات السداد/القيام بالخدمة بناءاً على ممارسات سابقة أو سياسات منشورة أو بيان حالي محدد بحيث تبنى توقعات لدى الأطراف الأخرى تؤكد على مسئولية الجهة الحكومية على الإيفاء بتلك الواجبات.
الأصل المحتمل	هو أصل ينشأ عن الأحداث السابقة والذي يتم تأكيد وجوده من خلال وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الحوادث المستقبلية غير المؤكدة وغير المسيطر عليها بشكل كامل من قبل الجهة الحكومية.
الالتزام المحتمل	وهو التزام ينشأ عن الأحداث السابقة والذي يتم تأكيد وجوده من خلال وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة وغير المسيطر عليها بشكل كامل من قبل الجهة الحكومية؛ أو التزام حالي ينشأ عن الأحداث السابقة ولكن لا يتم الاعتراف به لأنه: ✓من غير المحتمل أن تتطلب تسوية هذا الالتزام أي تدفق صادر للموارد التي تمثل المنافع الاقتصادية أو الإمكانيات الخدمة؛ أو ✓لا يمكن قياس مبلغ الالتزام بموثوقية كافية.
العقود القابلة للتنفيذ	هي العقود التي لم يقم أي من طرفي التعاقد بأداء أي من التزاماته أو قام كلا الطرفين جزئيا بأداء التزاماتهما إلى حد متساو.
الالتزام القانوني	هو الالتزام الذي يستمد من: ✓عقد (من خلال شروطه الواضحة والضمنية)؛ أو ✓تشريع؛ أو ✓تطبيق آخر للقانون.
الحدث الملزم	هو الحدث الذي يخلق التزاما قانونيا أو استنتاجيا يؤدي إلى عدم توفر بديل واقعي للجهة الحكومية لتسوية ذلك الالتزام.
العقد المثقل بالالتزامات	هو عقد لتبادل الأصول أو الخدمات والذي تتجاوز تكاليف إنجازه التي لا يمكن تجنبها المنافع الاقتصادية أو الإمكانيات الخدمة المتوقع تلقيها بموجبه.
المخصص	هو التزام ذو وقت ومبلغ غير مؤكد.

المصطلح	التعريف
إعادة الهيكلة	برنامج يتم التخطيط له والسيطرة عليه من قبل الإدارة، ويغير بشكل جوهري إما من: ✓نطاق أنشطة الجهة الحكومية؛ أو ✓الطريقة التي يتم بها القيام بتلك الأنشطة.
خطط المساهمة المحددة	هي خطط منافع ما بعد التوظيف والتي تدفع الجهة الحكومية بموجبها مساهمات محددة لجهة منفصلة (هيئة المعاشات) ولن يكون لها بعد ذلك أي التزام قانوني أو نافع لدفع أي مساهمات أخرى إن لم يتوفر لدى تلك الجهة المنفصلة (هيئة المعاشات) ما يكفي من الأصول ليتمكن من دفع جميع منافع الموظفين المتعلقة بخدمة الموظف في الفترات الحالية والسابقة.
منافع الموظفين	هي جميع أشكال التعويضات التي تقدمها الجهة الحكومية مقابل الخدمات التي يقدمها الموظفون.
منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل	هي منافع موظفين (باستثناء منافع ما بعد التوظيف أو منافع إنهاء الخدمة) والتي لا تكون مدفوعة بشكل كامل خلال 12 شهرا بعد انتهاء الفترة المالية التي يقدم فيها الموظفون خدماتهم مقابلها.
منافع ما بعد التوظيف	هي منافع الموظفين (باستثناء منافع نهاية الخدمة) والتي تكون مستحقة بعد نهاية التوظيف.
خطط منافع ما بعد التوظيف	هي ترتيبات رسمية أو غير رسمية تقدم الجهة الحكومية بموجبها منافع ما بعد التوظيف لموظف أو أكثر.
منافع الموظفين قصيرة الأجل	هي منافع الموظفين (باستثناء منافع إنهاء الخدمة) والتي تصبح مستحقة بشكل كامل خلال 12 شهرا بعد انتهاء الفترة المالية التي يقدم بها الموظفون خدماتهم.
منافع إنهاء الخدمة	هي منافع للموظفين تصبح مستحقة في إحدى حالتين: 1. في حال قررت الجهة الحكومية إنهاء خدمة الموظف قبل الموعد الطبيعي للتقاعد؛ أو 2. في حال قبول الموظف التسريح الطوعي مقابل حصوله على هذه المنافع.

السياسة 12 - المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

جدول محتويات سياسة المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة

1. هدف السياسة 193
2. النطاق 193
2.1. الاختلاف بين المخصصات والالتزامات الأخرى 193
3. المخصصات 194
3.1. الاعتراف 194
3.1.1. الالتزام الحالي 194
3.1.2. الحدث السابق 194
3.1.3. التدفق الصادر المحتمل للموارد المتمثلة بالمنافع الاقتصادية أو بالإمكانيات الخدمة 195
3.1.4. التقدير الموثوق للالتزام 195
3.2. القياس 196
3.2.1. قياس المخصصات عن طريق التقدير 196
3.2.2. المخاطر وعدم التأكد 196
3.2.3. القيمة الحالية وسعر الخصم 197
3.2.4. الأحداث المستقبلية 199
3.2.5. التصرف المتوقع للأصول 199
3.2.6. التعويضات 199
3.3. القياس اللاحق 200
3.3.1. مراجعة المخصصات وإلغاء الاعتراف 200
3.3.2. استخدام المخصصات 200
3.4. تطبيقات على قواعد الاعتراف والقياس 201
3.4.1. صافي العجز التشغيلي المستقبلي 201
3.4.2. مخصص إعادة الهيكلة 201
3.4.2.1. الاعتراف بمخصص إعادة الهيكلة 201
3.4.2.2. بيع أو نقل العمليات 201
3.4.2.3. قياس مخصص إعادة الهيكلة 202
3.4.3. العقود المثقلة بالالتزامات 203

الالتزامات المحتملة 4. 203
الاعتراف 4.1. 203
4.1.1. العلاقة بين المخصصات والالتزامات المحتملة 204
القياس الأولي 4.2. 204
القياس اللاحق 4.3. 204
الأصول المحتملة 5. 204
الاعتراف 5.1. 204
القياس الأولي 5.2. 205
القياس اللاحق 5.3. 205
العرض والإفصاح 6. 205
المخصصات 6.1. 205
الالتزامات المحتملة 6.2. 206
الأصول المحتملة 6.3. 206

1. هدف السياسة

تهدف هذه السياسة إلى فهم وشرح الإفصاحات المطلوبة عن الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية لتمكين الجهات الحكومية من فهم طبيعة هذه الالتزامات/ الأصول المحتملة ووقتها ومقدارها.

كما تتطرق هذه السياسة أساسا الى المواضيع التالية:

1. تعريف المخصصات، الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة،
2. تحديد الظروف التي يجب فيها الاعتراف بالمخصصات، وكيفية قياسها وما هي المعلومات التي يجب الإفصاح عنها.

2. النطاق

تنطبق هذه السياسة على المخصصات، الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة باستثناء:

1. تلك المخصصات والالتزامات الناشئة عن المنافع الاجتماعية التي تقدمها جهة حكومية ما والتي لا تتلقى بشكل مباشر من المستفيدين مقابلا لها يساوي تقريبا قيمة البضائع والخدمات المقدمة.
2. تلك الناشئة عن العقود القابلة للتنفيذ، باستثناء العقد الذي يكون مثقلا بالالتزامات.
3. تلك التي يغطيها دليل محاسبي آخر؛ على سبيل المثال، الإيجارات (أنظر السياسة "عقود الإيجار")، منافع الموظفين (أنظر السياسة "منافع الموظفين").

قد ترتبط بعض المبالغ التي يتم معاملتها على أنها مخصصات بالاعتراف بالإيراد (على سبيل المثال: عندما تقدم الجهة الحكومية ضمانات مقابل رسم ما). ولكن لا تتطرق هذه السياسة بحد ذاتها لموضوع الاعتراف بالإيراد، حيث تحدد سياسة "الإيرادات من المعاملات التبادلية".

2.1. الاختلاف بين المخصصات والالتزامات الأخرى

يمكن تمييز المخصص عن الالتزامات الأخرى مثل الذمم الدائنة والمستحقات حيث أنه في حالة المخصص لا يتوفر تأكيد حول وقت أو مبلغ النفقات المستقبلية المطلوبة لتسويته، بينما تتوفر هذه المعلومات في:

1. الذمم الدائنة، حيث أنها التزامات بالدفع مقابل بضائع وخدمات تم استلامها أو التزود بها وتم إعداد فاتورة بها أو تم الاتفاق رسميا بشأنها مع المورد؛ و
2. المستحقات حيث أنها التزامات عن البضائع أو الخدمات التي تم استلامها أو التزود بها لكن لم يتم استلام فاتورة بها أو الاتفاق رسميا مع المورد. على الرغم من أنه من الضروري أحيانا تقدير مبلغ أو توقيت المستحقات، إلا أن عدم التأكد من المبلغ أو التوقيت يكون عموما أقل بكثير منه للمخصصات.

وكثيرا ما يتم تسجيل المستحقات كجزء من الذمم الدائنة، بينما يتم تسجيل المخصصات بشكل منفصل.

3. المخصصات

3.1. الاعتراف

يجب الاعتراف بالمخصص عندما تتوفر شروط الاعتراف التالية:

1. يكون لدى الجهة الحكومية التزاما حاليا (قانونيا أو استنتاجياً) نتيجة لحدث سابق؛
2. أن يكون هناك احتمال تدفق صادر للموارد المتمثلة في منافع اقتصادية أو إمكانيات خدمية لتسوية الالتزام؛ و
3. يمكن إجراء تقدير موثوق لمبلغ الالتزام.

وعندما لا تتم تلبية تلك الشروط، لا يتم الاعتراف بأي مخصص. وفيما يلي شرح عن شروط الاعتراف المذكورة أعلاه.

3.1.1. الالتزام الحالي

سيكون واضحا في معظم الحالات فيما إذا كان هناك حدث سابق قد أدى إلى نشوء التزام حالي أم لا. وفي حالات أخرى (على سبيل المثال في دعوى قضائية) قد تتم مناقشة فيما إذا وقعت أحداث معينة أم لا أو فيما إذا كانت تلك الأحداث قد أدت إلى نشوء التزام حالي أم لا. وفي هذه الحالات، تحدد الجهة الحكومية إمكانية حدوث التزام حالي في تاريخ التقرير من

خلال الأخذ في الحسبان كافة الأدلة المتاحة (على سبيل المثال رأي الخبراء). وتشتمل الأدلة المتاحة على أية أدلة إضافية تتوفر من خلال الأحداث بعد تاريخ التقرير. وبناءا على هذه الأدلة:

1. عندما تكون احتمالية وجود التزام حالي في تاريخ التقرير أكثر من عدمه، تعترف الجهة الحكومية بالمخصص (إذا تمت تلبية متطلبات الاعتراف)؛ و
2. عندما تكون احتمالية عدم وجود التزام حالي في تاريخ التقرير أكثر من وجوده، تفصح الجهة الحكومية عن الالتزام المحتمل، ما لم تكن احتمالية التدفق الصادر للموارد الممثلة للمنافع الاقتصادية أو الإمكانيات الخدمة بعيدة الحدوث.

3.1.2. الحدث السابق

يطلق على الحدث السابق الذي يؤدي إلى نشوء التزام حالي حدثا ملزما. ولكي يكون الحدث ملزما، من الضروري ألا يكون لدى الجهة الحكومية بديل واقعي لتسوية الالتزام الذي يخلقه الحدث ولا يكون كذلك إلا عندما:

1. يمكن فرض تنفيذ الالتزام بموجب القانون؛ أو
2. في حال الالتزام الاستنتاجي، عندما يؤدى الحدث (الذي يمكن أن يكون قد حصل من قبل الجهة الحكومية) إلى نشوء توقعات صحيحة لدى الأطراف الأخرى بأن الجهة الحكومية ستفي بالالتزام.

تتناول البيانات المالية المركز المالي لجهة حكومية ما في نهاية الفترة المالية الخاصة بها وليس مركزها المحتمل في المستقبل. ولذلك، لا يتم الاعتراف بأي مخصص للتكاليف التي يمكن تكبدها للاستمرار في أنشطة الجهة الحكومية المستمرة في المستقبل. لذلك، فإن الالتزامات الوحيدة المعترف بها في بيان المركز المالي للجهة الحكومية هي تلك الموجودة في تاريخ التقرير.

3.1.3. التدفق الصادر المحتمل للموارد المتمثلة بالمنافع الاقتصادية أو بالإمكانيات الخدمة

حتى يحقق التزام ما شروط الاعتراف فإنه يجب أن يكون هناك احتمالية تدفق صادر للموارد المتمثلة بالمنافع الاقتصادية أو الإمكانيات الخدمة لتسوية ذلك الالتزام. ولغرض هذه السياسة، يشار للتدفق الصادر للموارد أو حدث آخر على أنه محتمل إذا كانت احتمالية وقوع الحدث كبيرة. وعندما يكون من غير المحتمل وجود التزام حالي ، تفصح الجهة الحكومية عن الالتزام المحتمل، ما لم تكن احتمالية حدوث التدفق الصادر للموارد المتمثلة بالمنافع الاقتصادية أو الإمكانيات الخدمة بعيدة، وفي هذه الحالة لا تقوم الجهة بالإفصاح.

مثال - الالتزام الحالي والحدث السابق واحتمال تدفق صادر للمنافع الاقتصادية

قام مقاول بمقاضاة البلدية من أجل إخلال بشروط العقد. حتى تاريخ اعتماد البيانات المالية في السنة المنتهية في ديسمبر 2017، يشير محامي البلدية بأنه من المحتمل ألا إثباتات بأن البلدية أخلت بشروط العقد.

في وقت إعداد البيانات المالية للسنة المنتهية في ديسمبر 2018، أشار محامي البلدية أنه من المحتمل أن تثبت مسؤولية على البلدية ومن ثم احتمالية أن تقوم البلدية بدفع تعويضات.

التحليل والمعالجة المحاسبية:

في 31 ديسمبر 2017

لا يوجد على أساس الأدلة المتاحة في تاريخ إعداد التقارير ما يشير إلى نشوء التزام حالي نتيجة لحدث سابق ملزم ، حيث أنه لم يثبت وكذلك من غير المحتمل بناءا على رأي الخبراء (محامي البلدية) أن تتحمل البلدية أي مسئولية. لذا، لا يتم الاعتراف بأي مخصص للتعويضات، ولكن يتم الإفصاح عن المسألة كالتزام محتمل.

في 31 ديسمبر 2018

يوجد على أساس الأدلة المتاحة في تاريخ إعداد التقارير ما يشير إلى نشوء التزام حالي نتيجة لحدث سابق ملزم ، كما أن التدفق الصادر للموارد المتمثل في مبلغ التعويضات أصبح أمرا مرجحا. لذا، يتم الاعتراف بالمخصص بأفضل تقدير لمبلغ تسوية الالتزام.

3.1.4. التقدير الموثوق للالتزام

إن استخدام التقديرات هو جزء أساسي في إعداد البيانات المالية ولا يقلل من موثوقيتها. وهذا الأمر صحيح خصوصا في حالة المخصصات التي تعتبر بطبيعتها غير مؤكدة أكثر من معظم الأصول أو الالتزامات الأخرى. وفيما عدا الحالات النادرة جدا، تكون الجهة الحكومية قادرة على تحديد مجموعة من النتائج المحتملة وبالتالي تستطيع إجراء تقدير موثوق للالتزام بشكل كاف ليتم استخدامه للاعتراف بالمخصص.

وفي الحالات النادرة جدا عندما لا يمكن إجراء تقدير موثوق، ويوجد التزام لا يمكن الاعتراف به فيتم الإفصاح عن ذلك الالتزام على أنه التزام محتمل.

3.2. القياس

3.2.1. قياس المخصصات عن طريق التقدير

يجب أن يكون المبلغ المعترف به كمخصص هو أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ التقارير حيث أن أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي هو المبلغ الذي قد تدفعه الجهة الحكومية بشكل معقول لتسوية الالتزام في تاريخ التقرير أو لنقله لطرف ثالث في ذلك الوقت. وكثيرا ما يكون من المستحيل أو من المكلف جدا تسوية أو نقل التزام في تاريخ التقرير. غير أن تقدير المبلغ الذي قد تدفعه الجهة الحكومية بشكل معقول لتسوية أو نقل الالتزام يقدم أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ التقرير.

يتم تحديد النتيجة والأثر المالي من خلال حكم إدارة الجهة الحكومية، والمدعوم بالخبرة في عمليات مماثلة، وفي بعض الحالات، من خلال تقارير الخبراء المستقلين. وتتضمن الأدلة التي تأخذ بالاعتبار أي دليل إضافي توفره الأحداث بعد تاريخ التقرير.

وعند قياس المخصصات، يتم أخذ ما يلي أيضا في الاعتبار:

1. المخاطر وعدم التأكد؛
2. القيمة الحالية وسعر الخصم؛
3. الأحداث المستقبلية؛
4. التصرف المتوقع للأصول؛
5. التعويضات؛

مثال - قياس المخصصات عن طريق التقدير

تقوم دائرة الأراضي ببيع معدات للشركات الخاصة. يتم بيع هذه المعدات بضمان يتم بموجبه تغطية تكلفة إصلاح أية عيوب تظهر في فترة الستة شهور الأولى بعد الشراء. وإذا تم الكشف عن عيوب ثانوية في كافة المعدات المباعة، قد تنشأ تكاليف إصلاح بقيمة مليون درهم. أما إذا تم الكشف عن عيوب رئيسية في كافة المعدات المباعة، قد تنشأ تكاليف إصلاح بقيمة 4 مليون درهم. وتشير الخبرة السابقة للدائرة وتوقعاتها المستقبلية إلى أن 75% من المعدات، للسنة القادمة، لن تشتمل على عيوب، وأن 20% من المعدات ستشتمل على عيوب ثانوية، وأن 5% من المعدات ستشتمل على عيوب رئيسية. يقيم المختبر احتمالية التدفق الصادر لالتزامات الضمان ككل.

القيمة المتوقعة لتكلفة عمليات الإصلاح هي كالتالي:

(75% لا عيوب فيها) + (20% عيوب ثانوية يتم إصلاحها عادة بتكلفة 1 مليون) + (5% عيوب رئيسية تصلح عادة بقيمة 4 مليون) = 400,000 درهم

3.2.2. المخاطر وعدم التأكد

يجب أخذ المخاطر (وكذلك حالات عدم التأكد) المحيطة بالعديد من الأحداث والظروف بالاعتبار وذلك للتوصل للتقدير الأفضل لمخصص ما، حيث تؤدي المخاطر عادة إلى تقلب النتائج وبالتالي اختلاف في احتساب الالتزام.

من الضروري أخذ الحذر عند إصدار الأحكام في ظل ظروف عدم التأكد، بحيث لا يتم المغالاة في قيمة الإيراد أو الأصول أو التقليل من قيمة المصاريف أو الالتزامات. كما أن عدم التأكد لا يبرر إنشاء مخصصات مفرطة أو مغالاة مقصودة في قيمة الالتزامات.

3.2.3. القيمة الحالية وسعر الخصم

حين يكون أثر القيمة الزمنية للنقود جوهريا (تسوية المخصص بعد أكثر من 12 شهرا من تاريخ بيان الموقع المالي على سبيل المثال)، تكون قيمة المخصص هي القيمة الحالية للمصاريف المطلوبة لتسوية الالتزام.

سعر الخصم المناسب هو السعر الذي يبين المخاطر المحددة للالتزام، باستثناء التدفقات النقدية المستقبلية التي قد تم تعديلها فعلا للمخاطر كما في تاريخ القياس. عندما يتم خصم المخصص على مدى عدد من السنوات، فإن القيمة الحالية للمخصص ستزداد سنويا كلما اقترب الموعد المتوقع للتسوية ويتم الاعتراف بالزيادة كمصروف فائدة في بيان الأداء المالي.

مثال - تأثير سعر الخصم على قياس المخصص

في نهاية 2015، قامت دائرة المالية بتقدير القيمة المتوقعة لمخصص ما والذي سيستخدم في الوفاء بالتزام معين في نهاية 2020 بمبلغ 2000 درهم. وقد تم تقدير معدل الخصم المناسب والذي يأخذ في الاعتبار المخاطر المرتبطة بهذا التدفق النقدي الصادر بنسبة 12%. طريقة احتساب المخصص: القيمة الحالية = الالتزام المستقبلي/ (1+ الفائدة) ^ عدد الفترات

السنة	القيمة الحالية	الزيادة
الوقت الحالي (نهاية 2015)	1,134.85 درهم = 2000/(1.12)^5	
نهاية السنة الأولى (2016)	1,271.04 درهم = 2000/(1.12)^4	136.18
نهاية السنة الثانية (2017)	1,423.56 درهم = 2000/(1.12)^3	152.52
نهاية السنة الثالثة (2018)	1,594.39 درهم = 2000/(1.12)^2	170.83
نهاية السنة الرابعة (2019)	1,785.71 درهم = 2000/(1.12)^1	191.33

القيود المحاسبية:

في نهاية 2015

الوصف	مدين	دائن
المصروف	1,134.85	
المخصص		1,134.85

في نهاية السنة الأولى (2016)

الوصف	مدين	دائن
مصروف الفائدة	136.18	
المخصص		136.18

نهاية السنة الثانية (2017):

الوصف	مدين	دائن
مصروف الفائدة	152.52	
المخصص		152.52

نهاية السنة الثالثة (2018):

الوصف	مدين	دائن
مصروف الفائدة	170.83	
المخصص		170.83

نهاية السنة الرابعة (2019):

الوصف	مدين	دائن
مصروف الفائدة	191.33	
المخصص		191.33

نهاية السنة الخامسة (2020):

الوصف	مدين	دائن
مصروف الفائدة	214.29	
المخصص		214.29

وعند سداد الالتزام من المخصص:

الوصف	مدين	دائن
المخصص	2,000	
ذمة دائنة / بنك		2,000

3.2.4. الأحداث المستقبلية

يجب أن تنعكس الأحداث المستقبلية التي قد تؤثر على المبلغ المطلوب لتسوية التزام ما على مبلغ المخصص عندما يكون هناك دليل موضوعي كاف على أنها ستحدث، على سبيل المثال:

- التضخم والتغيير المتوقع في الأسعار؛
- تأثير التكنولوجيا أو التقنيات المستخدمة في المستقبل؛
- تأثير تشريع جديد محتمل.

3.2.5. التصرف المتوقع للأصول

لا تأخذ الجهة الحكومية بالاعتبار الأرباح التي تنجم عن الاستبعاد المتوقع للأصول عند قياس مخصص ما، حتى لو كان التصرف يرتبط على نحو وثيق بالحدث الذي يؤدي إلى نشوء المخصص وبدلاً من ذلك تعترف الجهة الحكومية بالأرباح الناجمة عن التصرف المتوقع بالأصول في الوقت الذي يحدده الدليل المعني بالأصل الذي سيتم التصرف به.

3.2.6. التعويضات

عندما يتوقع أن يتم تعويض بعض أو جميع النفقات المطلوبة لتسوية مخصص ما من قبل طرف آخر، يجب الاعتراف بالتعويض عندما يكون مؤكداً فعلياً أنه سيتم قبضه إذا قامت الجهة الحكومية بتسوية الالتزام. ويجب معاملة التعويض على أنه أصل منفصل. ويجب ألا يتجاوز المبلغ المعترف به كتعويض مبلغ المخصص.

تبقى الجهة الحكومية وفي معظم الحالات، مسؤولة عن كامل مبلغ المخصص بحيث يكون عليها أن تسوي كامل المبلغ إذا لم يقم الطرف الثالث بالدفع لأي سبب. وفي هذه الحالة، يتم

الاعتراف بالمخصص لكامل مبلغ الالتزام، ويتم الاعتراف بأصل منفصل للتعويض المتوقع عندما يكون من المؤكد فعلياً أنه سيتم قبض التعويض إذا قامت الجهة الحكومية بتسوية الالتزام.

مثال - تأثير التعويضات على حساب المخصص

قامت دائرة المالية بتخصيص مبلغ معين لدعوى قضائية ضدها بنهاية السنة. وفي نهاية السنة كانت الدائرة تتفاوض مع شركة التأمين لتعويض المبلغ الذي يجب دفعه بخصوص الدعوى القضائية، على الرغم من أن هناك اتفاق مبدئي مع شركة التأمين أن التعويض سيدفع إذا خسرت الدائرة الدعوى القضائية.

على الرغم من أن مبلغ التعويض من المؤمن لم يتم الاتفاق عليه في نهاية السنة، إلا أنه من المرجح جداً أن يتم تكبد المبلغ الواجب الدفع في الدعوى القضائية بعد نهاية السنة وأن يتم الاتفاق على التعويض مع المؤمن قبل اعتماد البيانات المالية.

بالتالي يجب الاعتراف بالتزام بقيمة المبلغ المتوقع إذا لم تقم شركة التأمين بالدفع لأي سبب وفي نفس الوقت يتم الاعتراف بأصل منفصل في البيانات المالية إذا كان مؤكداً بالفعل في تاريخ بيان المركز المالي أن التعويض سيتم استلامه إذا قامت الدائرة بتسوية الالتزام.

شجرة القرارات التوضيحية

إن الغرض من شجرة القرار هو تلخيص متطلبات الاعتراف الرئيسية الواردة في الدليل

البداية

الالتزام الحالي هو نتيجة حدث ملزم؟
- **نعم:** يوجد تدفق صادر محتمل للموارد؟
  - **نعم:** تقدير موثوق به؟
    - **نعم:** إنشاء مخصص
    - **لا (نادراً):** إفصاح عن الالتزام المحتمل
  - **لا:** لا يتوجب القيام بأي شيئ
- **لا:** التزام محتمل؟
  - **نعم:** بعيد الاحتمال؟
    - **نعم:** لا يتوجب القيام بأي شيئ
    - **لا:** إفصاح عن الالتزام المحتمل
  - **لا:** لا يتوجب القيام بأي شيئ

3.3. القياس اللاحق

3.3.1. مراجعة المخصصات وإلغاء الاعتراف

يجب إعادة قياس المخصصات في تاريخ كل بيان مركز مالي وتعديل القيمة المدرجة للالتزام بناء عليه، وقد ينتج عن إعادة القياس زيادة أو انخفاض في قيمة المخصص أو قد يتم إلغاء الاعتراف بالمخصص بشكل كامل بناءاً على المعطيات الجديدة.

3.3.2. استخدام المخصصات

يتم استخدام المخصص لتسوية النفقات التي تتعلق بهذا المخصص فقط. حيث إن تسوية النفقات على أساس المخصص الذي تم الاعتراف به لغرض آخر في الأصل قد يخفي أثر حدثين مختلفين.

3.4. تطبيقات على قواعد الاعتراف والقياس

3.4.1. صافي العجز التشغيلي المستقبلي

لا يتم الاعتراف بالمخصصات المتعلقة بصافي العجز التشغيلي المستقبلي لأنه لا يلبي تعريف الالتزام كما تم تحديده في هذه السياسة. ويكون صافي العجز التشغيلي المستقبلي مؤشراً على أنه من الممكن أن تكون بعض أصول التشغيل قد انخفضت قيمتها. في هذه الحالة، تختبر الجهة الحكومية هذه الأصول للتحقق من انخفاض القيمة. يمكن الرجوع إلى سياسة "انخفاض قيمة الأصول غير مولدة للنقد" وسياسة "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد".

3.4.2. مخصص إعادة الهيكلة

3.4.2.1. الاعتراف بمخصص إعادة الهيكلة

يتم الاعتراف بمخصص لتكاليف إعادة الهيكلة عندما تتم تلبية معايير الاعتراف العامة للمخصصات المبينة في هذه السياسة. ينشأ الالتزام الاستنتاجي لإعادة الهيكلة عندما:

1. أن تكون قد بدأت في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة، أو
2. أن تكون قد أعلنت عن الخصائص الرئيسية لخطة إعادة الهيكلة إلى المتأثرين بها وبشكل كاف لزيادة التوقعات الصحيحة لديهم بأن الجهة الحكومية ستقوم بتنفيذ إعادة الهيكلة.

يمكن أن يتم تقديم الدليل الذي يثبت بدء الجهة الحكومية بتنفيذ خطة إعادة الهيكلة، وذلك عن طريق:

1. الإعلان العام عن الخصائص الرئيسية للخطة على سبيل المثال، أو
2. بيع أو نقل الأصول، أو
3. الإبلاغ عن نية إلغاء الإيجارات، أو
4. وضع ترتيبات بديلة لعملاء الخدمات.

إذا بدأت الجهة الحكومية في تنفيذ خطة إعادة الهيكلة، أو الإعلان عن خصائصها الرئيسية إلى المتأثرين بها، بعد تاريخ التقرير فإنه من الممكن أن يكون الإفصاح أمرا ضروريا بموجب سياسة "الأحداث بعد تاريخ إعداد التقارير"، وذلك إذا كانت عملية إعادة الهيكلة هامة للدرجة التي قد يؤثر عدم الإفصاح عنها على القرارات الاقتصادية لمستخدمي البيانات المالية.

3.4.2.2. بيع أو نقل العمليات

عندما تتخذ الجهة الحكومية قرار بيع أو نقل عملية/نشاط وأعلنت عن ذلك القرار فإنها لا تكون ملزمة بالبيع إلى أن يتم تحديد المشتري وأن تتواجد اتفاقية بيع ملزمة.

عمليات النقل المقترحة إلى الاعتراف بالمخصص، فإن العملية المخطط لها قد تتطلب الإفصاح بموجب سياسة "الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير" و"الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة".

3.4.2.3. قياس مخصص إعادة الهيكلة

يجب أن يشتمل مخصص إعادة الهيكلة على النفقات المباشرة التي تنجم عن إعادة الهيكلة فقط، وهي:

1. النفقات الضرورية التي تستلزمها إعادة الهيكلة؛
2. النفقات غير المرتبطة بالأنشطة المستمرة للمنشأة.

لا يشتمل مخصص إعادة الهيكلة على تكاليف ما يلي:

1. إعادة تدريب أو إعادة توزيع الموظفين المستمرين على رأس عملهم؛
2. التسويق؛ أو
3. الاستثمار في الأنظمة الجديدة وشبكات التوزيع.

ترتبط هذه النفقات بالسلوك المستقبلي لنشاط ما وهي ليست التزامات لإعادة الهيكلة في تاريخ التقرير. ويتم الاعتراف بهذه النفقات على نفس الأساس الذي يتم بناءاً عليه الاعتراف بها فيما لو نشأت بشكل مستقل عن إعادة الهيكلة.

مثال - قياس مخصصات إعادة الهيكلة

قررت إدارة دائرة التنمية الاقتصادية الاستغناء عن خدمات 100 موظف على مدى السنتين التاليتين. تبلغ تكاليف الاستغناء عن الخدمات المتعلقة بمنافع الموظفين 20 مليون درهم، 8 مليون درهم منها تستحق الدفع في السنة الأولى و12 مليون درهم منها تستحق الدفع خلال سنتين. بلغت حصيلة السوق لسندات خزينة الامارات العربية المتحدة في عام 2007 5.5% (مستخدمة كعامل خصم).

يجب على الإدارة الاعتراف بمخصص تكلفة الاستغناء عن الخدمات كقيمة حالية للتدفقات النقدية المستقبلية بقيمة 18,364,360 درهم محسوبة كما يلي:

	السنة 1	السنة 2	الإجمالي
التدفقات النقدية	8,000,000	12,000,000	20,000,000
عامل الخصم (5.5%)	0,94787	0.89845	
القيمة الحالية للتدفقات النقدية	7,582,960	10,781,400	18,364,360
الفرق: فائدة مدينة			1,635,640

يعترف بالفرق بين التدفقات النقدية الغير مخصومة وقيمتها الحالية بمبلغ 1,635,640 كفائدة مدينة على مدى السنتين الأولى والثانية.

3.4.3. العقود المثقلة بالالتزامات

العقد المثقل بالالتزامات هو العقد الذي تتجاوز فيه التكاليف التي لا يمكن تجنبها، المنافع المتوقع الحصول عليها منه. وبالتالي يجب الاعتراف بالالتزام الحالي بموجب العقد المثقل بالالتزامات وتسجيله كمخصص.

قبل أن يتم إنشاء مخصص منفصل لعقد مثقل بالالتزامات، تعترف الجهة الحكومية بأي خسارة ناتجة عن الانخفاض في القيمة حدثت في الأصول المخصصة لذلك العقد.

مثال - العقد المثقل بالالتزامات

نفرض أن دائرة الأراضي والتنظيم العقاري استأجرت عقاراً من الغير. عقد الإيجار هو عقد إيجار تشغيلي مدته 10 سنوات وقيمة الإيجار 50,000 درهم سنوياً. إجمالي تكلفة العقد هي بالتالي 500,000 درهم. لم تشغل الدائرة العقار ولكنها رتبت لتأجيره من الباطن مقابل مبلغ وقدره 30,000 درهم سنوياً لمدة 10 سنوات. إجمالي الإيراد الذي سيتم استلامه من المستأجر من الباطن هو 300,000 درهم.

تكلفة الاستمرار بعقد الإيجار والتأجير من الباطن هي 200,000 درهم (500,000 درهم – 300,000 درهم). غرامة الخروج من عقد الإيجار وعقد الإيجار من الباطن 150,000 درهم. ومع ذلك تعتقد الإدارة أن الخروج من العقد لن يكون في صالح سمعة الدائرة وبالتالي فإنها تدرس الاستمرار بعقد الإيجار وبعقد الإيجار من الباطن.

يجب على الإدارة الاعتراف بمخصص بقيمة 150,000 درهم وهي التكلفة الأقل من بين تكلفة الخروج من عقود الإيجار (150,000 درهم) أو تكلفة الاستمرار بعقود الإيجار (200,000 درهم). لا يعمل قرار الإدارة الاستمرار بعقود الإيجار على التأثير على المبلغ الذي يجب الاعتراف به.

4. الالتزامات المحتملة

4.1. الاعتراف

الالتزام المحتمل هو الالتزام المشوب بعدم تأكيد كاف يجعله مؤهل للاعتراف به كمخصص. لا يجب الاعتراف بالالتزام المحتمل ولكن يجب الإفصاح عنه، حيث أن احتمالية حدوث التدفق الصادر للموارد المتمثلة بالمنافع الاقتصادية أو الإمكانيات الخدمة بعيده.

عندما تكون الجهة الحكومية مسؤولة بشكل جماعي أو منفرد عن التزام ما، تتم معاملة الجزء من ذلك الالتزام الذي يتوقع أن يتم إيفاؤه من قبل أطراف أخرى على أنه التزام محتمل. فعلى سبيل المثال، في حالة وجود دين على مشروع مشترك، تتم معاملة الجزء من الالتزام الذي سيتم إيفاؤه من قبل المشاركين الآخرين في المشروع المشترك على أنه التزام محتمل.

يتم تقييم الالتزامات المحتملة بشكل مستمر لتحديد فيما إذا أصبح هناك احتمالية حدوث تدفق صادر للموارد المتمثلة بمنافع اقتصادية أو إمكانيات خدمية. فإذا أصبحت الاحتمالية موجودة فإن التدفق الصادر للموارد المتمثلة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية أو الإمكانيات الخدمة سيكون مطلوبا لبند تمت معاملته مسبقا على أنه بند التزام محتمل، فيتم الاعتراف بالمخصص في البيانات المالية للفترة التي تتغير فيها الاحتمالية (فيما عدا الحالات التي لا يمكن إجراء تقدير موثوق).

مثال - الالتزام المحتمل

قد تنتهك دائرة التنمية السياحية قانون بيئي ولكن يبقى من غير الواضح فيما إذا حدث ضرر للبيئة أم لا. وعندما يصبح واضحاً في وقت لاحق حدوث الضرر وأن المعالجة مطلوبة، فقد تعترف الهيئة الحكومية بالمخصص لأن التدفق الصادر للمنافع الاقتصادية هو أمر محتمل الآن.

4.1.1. العلاقة بين المخصصات والالتزامات المحتملة

بشكل عام، تعتبر جميع المخصصات محتملة لأنها غير مؤكدة من حيث التوقيت أو المبلغ. غير أن المصطلح "محتمل" يستخدم في هذا الدليل للالتزامات والأصول التي لم يتم الاعتراف بها لأن وجودها لن يتأكد إلا من خلال وقوع أو عدم وقوع واحد أو أكثر من الأحداث المستقبلية غير المؤكدة وغير المسيطر عليها بشكل كامل من قبل الجهة الحكومية. بالإضافة إلى ذلك، يستخدم مصطلح "الالتزام المحتمل" للالتزامات التي لا تلبي متطلبات الاعتراف في هذا الدليل.

4.2. القياس الأولي

تقوم الجهة الحكومية بقياس الالتزامات المحتملة باستخدام نفس المبادئ المستخدمة بالنسبة للمخصصات، حسبما تم بحثه إذا تم الاعتراف به كمخصص. ولا يتم قياس الالتزامات المحتملة إذا لم يتم إجراء تقدير موثوق به لمبلغ الالتزام.

4.3. القياس اللاحق

تراجع الجهة الحكومية في تاريخ كل تقرير مالي التصنيف المناسب للالتزامات المحتملة وتقرر على ضوء الحقائق والظروف المستجدة – ما إذا كانت الاحتمالات بحاجة لإعادة تصنيف إلى فئة أخرى مناسبة مثل:

- المخصصات (مثلاً في حالة الالتزام المحتمل أصبح التدفق النقدي الصادر مرجحاً ويمكن قياس المبلغ بموثوقية)؛ أو
- الذمم الدائنة (مثلاً وقع الحدث الذي أنشأ الالتزام وليس هناك عدم تأكيد حول وقت الالتزام ومبلغه).

5. الأصول المحتملة

5.1. الاعتراف

يجب ألا تعترف الجهة الحكومية بالأصل المحتمل.

تنشأ الأصول المحتملة عادة من الأحداث غير المخطط لها أو غير المتوقعة التي:

1. تقع خارج السيطرة الكاملة للجهة الحكومية؛ و
2. وتؤدي إلى نشوء احتمالية التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية أو الإمكانيات الخدمة للجهة الحكومية.

ومن الأمثلة على ذلك المطالبة التي تلاحقها الجهة الحكومية قضائياً من خلال العمليات القانونية، حيث تكون نتيجة هذه المطالبات غير مؤكدة. لا يتم الاعتراف بالأصول المحتملة في البيانات المالية لأن ذلك قد يؤدي إلى الاعتراف بالإيراد الذي قد لا يتحقق. ولكن عندما

يكون تحقيق الإيراد مؤكداً بشكل فعلي، فإن الأصل ذو الصلة لا يكون أصلاً محتملاً بعد ذلك ويكون الاعتراف به مناسباً.

5.2. القياس الأولي

في تاريخ كل تقرير مالي يجب مراجعة التصنيف المناسب للأصول المحتملة وتقييمها لتحديد ما إذا كان من الواجب – على ضوء الحقائق والظروف المستجدة – إعادة تصنيف الأصول المحتملة في فئة مناسبة بشكل أكبر.

5.3. القياس اللاحق

1. في تاريخ كل تقرير مالي يجب مراجعة التصنيف المناسب للأصول المحتملة وتقييمها لتحديد ما إذا كان من الواجب – على ضوء الحقائق والظروف المستجدة - إعادة تصنيف الأصول المحتملة في فئة مناسبة بشكل أكبر.

ملخص معالجة الأصول المحتملة

بناءاً على ما سبق، تتم معالجة الأصول المحتملة كما يلي:

أصل يتم الاعتراف به حسب السياسة المناسبة، إذا كان التدفق الوارد من المنافع الاقتصادية أو إمكانيات الخدمة أمراً مؤكداً، وبالتالي لا يكون الأصل محتملاً.	الإفصاح فقط وعدم الاعتراف بالأصل عندما يكون التدفق الوارد من المنافع الاقتصادية أو إمكانيات الخدمة أمر مرجح لكنه غير مؤكد فعلياً.	لا يتم الإفصاح أو الاعتراف بالأصل إذا كان التدفق الوارد من المنافع الاقتصادية أو إمكانيات الخدمة أمر غير مرجح.

6. العرض والإفصاح

6.1. المخصصات

تفصح الجهة الحكومية عما يلي بالنسبة لكل فئة من المخصص:

1. القيمة المرحلة في بداية ونهاية الفترة؛
2. المخصصات الإضافية التي نشأت خلال الفترة، بما في ذلك الزيادات على المخصصات الحالية؛
3. المبالغ المستخدمة (أي المتكبدة والمحملة على المخصص) خلال الفترة؛
4. الزيادة خلال الفترة على المبلغ المخصوم الناجم عن مرور الوقت وأثر أي تغيير في سعر الخصم؛ و

5. المبالغ غير المستخدمة المعكوسة خلال الفترة.

يجب أن تفصح الجهة الحكومية عما يلي لكل فئة من المخصصات:

1. وصف مختصر لطبيعة الالتزام والوقت المتوقع لأي تدفقات صادرة ناتجة عن المنافع الاقتصادية أو الإمكانيات الخدمة؛
2. مؤشر على عدم التأكد من مبلغ أو توقيت تلك التدفقات الصادرة. ويجب أن تفصح الجهة الحكومية عن الافتراضات الرئيسية المتعلقة بالأحداث المستقبلية عندما يكون من الضروري تقديم معلومات كافية،
3. مبلغ أية تعويضات متوقعة وذكر مبلغ أي أصل تم الاعتراف به لتلك التعويضات المتوقعة.

6.2. الالتزامات المحتملة

تفصح الجهة الحكومية لكل صنف من الالتزام المحتمل في تاريخ التقرير عن وصف مختصر لطبيعة الالتزام المحتمل ما لم يكن أي تدفق صادر في التسوية أمر بعيد الاحتمال، وحيثما أمكن أن تفصح عن:

1. تقدير أثره المالي؛
2. مؤشر على عدم التأكد المتعلق بمبلغ أو توقيت أي تدفق صادر؛ و
3. احتمالية أي تعويض.

6.3. الأصول المحتملة

حين يكون التدفق الوارد للمنافع الاقتصادية وإمكانية الخدمة محتملاً، يجب على الجهة الحكومية الإفصاح عن وصف موجز لطبيعة الأصول المحتملة في تاريخ التقارير المالية، وحين يكون ذلك ممكناً يجب أن تفصح عن تقدير لأثرها المالي. ومن المهم أن تتجنب الإفصاحات عن الأصول المحتملة إعطاء مؤشرات مضللة حول احتمالية زيادة الإيرادات.

السياسة 13 – منافع الموظفين

جدول محتويات سياسة منافع الموظفين

211 1. هدف السياسة

211 2. النطاق

211 3. منافع الموظفين قصيرة الأجل

212 3.1 الاعتراف والقياس

212 3.2. الإجازات مدفوعة الأجر قصيرة الأجل

213 4. المنافع طويلة الأجل
213 4.1 خطط المساهمات المحددة
213 4.1.1 الاعتراف والقياس
213 4.2. منافع إنهاء الخدمة
213 4.2.1 الاعتراف والقياس
214 5. الإفصاحات
214 5.1 منافع قصيرة الأجل
214 5.2. خطط المساهمات المحددة
214 5.3 منافع إنهاء الخدمة

1. هدف السياسة

تهدف هذه السياسة إلى وضع أسس الإفصاح والمحاسبة الخاصة بمنافع الموظفين، حيث تقدم هذه السياسة التوجيهات والمتطلبات المتعلقة بالاعتراف وقياس كل من:

1. التزاماتها المتعلقة بمنافع الموظفين؛
2. المصروفات المترتبة على منافع الموظفين قصيرة وطويلة الأجل.

2. النطاق

تشمل منافع الموظفين ما يلي:

1. منافع الموظفين قصيرة الأجل، مثل الأجور والمرتبات ومساهمات الضمان الاجتماعي، الإجازات السنوية المدفوعة والإجازات المرضية المدفوعة والمكافآت (إن كانت مستحقة خلال 12 شهرا من نهاية المدة) والمنافع غير النقدية (كالتأمين الصحي والسكن والسيارات أو الخدمات المجانية أو المدعومة) للموظفين الحاليين؛
2. منافع أخرى طويلة الأجل والتي يمكن أن تشمل إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ الدراسي أو غيرها من المنافع طويلة الأجل، ومنافع العجز طويلة الأجل والزيادات المتعلقة بالأداء، والتعويضات المؤجلة إن كانت مستحقة خلال 12 شهرا أو أكثر بعد انتهاء المدة؛ و
3. منافع إنهاء الخدمة.

3. منافع الموظفين قصيرة الأجل

تشمل منافع الموظفين قصيرة الأجل ما يلي:

1. الأجور والرواتب، ودفعات الضمان الاجتماعي؛

2. الغيابات قصيرة الأجل التي يتم تعويضها (مثل الإجازة السنوية مدفوعة الأجر والإجازة المرضية مدفوعة الأجر) حيث ينبغي تسوية تعويض فترات الغياب خلال 12 شهرا بعد نهاية المدة التي يقدم خلالها الموظفون الخدمات ذات العلاقة؛
3. الزيادات المتعلقة بالأداء الوظيفي المستحقة خلال 12 شهرا بعد انتهاء الفترة التي يقدم خلالها الموظفون خدماتهم؛
4. المنافع غير المالية (كالتأمين الصحي وعلاوات السكن والسيارات أو الخدمات المدعومة) للموظفين الحاليين.

3.1. الاعتراف والقياس

عندما يقدم الموظف خدماته لجهة حكومية خلال فترة محاسبية، فعلى هذه الجهة الحكومية أن تعترف بالقيمة غير المخصومة لمنافع الموظفين قصيرة الأجل المتوقع تقديمها مقابل الخدمة كما يلي:

1. كالتزام (مصروف مستحق) بعد اقتطاع أي مبالغ مدفوعة، وفي حال زيادة المبالغ المدفوعة عن المبلغ غير المخصوم للمنافع فعلى الجهة الحكومية حينها أن تعترف بهذه الزيادة كأصل (مصروف مدفوع مسبقا) إلى الحد الذي يؤدي فيه الدفع المسبق على سبيل المثال، تخفيض الدفعات المستقبلية أو استرجاع النقد؛ و
2. كمصروف، إلا إذا اشترطت سياسة أخرى أو سمحت بتضمين المنافع في تكلفة أصل ما (أنظر على سبيل المثال، سياسة "المخزون" وكذلك سياسة "الممتلكات والآلات والمعدات".

3.2. الإجازات مدفوعة الأجر قصيرة الأجل

الإجازات مدفوعة الأجر المتراكمة هي تلك التي ترحل ويمكن استغلالها في المستقبل إن لم يتم استغلالها في الفترة الحالية بشكل كامل، ويمكن أن تكون الإجازات مدفوعة الأجر المتراكمة مستحقة (أي أن من حق الموظف الحصول على مبلغ نقدي مقابل حقه غير المستخدم في الإجازة) أو غير مستحقة (حين لا يحق للموظف أخذ مبلغ نقدي عن الإجازات غير المستغلة). وينشأ التزام حين يقدم الموظفون خدماتهم التي من شأنها أن تزيد من حقهم في الإجازات المستقبلية المعوضة. ويكون هذا الالتزام موجوداً ومعترفاً به كذلك حتى إن كانت الإجازات مدفوعة الأجر غير مستحقة، إلا أن احتمالية مغادرة الموظفين للجهة الحكومية قبل استخدامهم الإجازات المتراكمة غير الثابتة سيؤثر على قياس هذا الالتزام.

يجب على الجهة الحكومية أن تعترف بالتكلفة المتوقعة لمنافع الموظفين قصيرة الأجل على شكل الإجازات مدفوعة الأجر كما يلي:

1. في حال الإجازات مدفوعة الأجر المتراكمة، حين يقدم الموظفون خدماتهم التي تزيد من حقهم في إجازات مستقبلية معوضة؛ و
2. في حال الإجازات مدفوعة الأجر غير المتراكمة حين تستحق الإجازة.

يمكن أن تعوض الجهة الحكومية موظفيها عن الإجازات لعدة أسباب منها الإجازة السنوية والمرض والعجز قصير الأمد والأمومة أو الأبوة، أو الخدمة في الجيش. هذا ويقع الحق في الإجازات مدفوعة الأجر ضمن فئتين:

1. المتراكمة؛ و
2. غير المتراكمة.

على الجهة الحكومية أن تقيس تكلفة الإجازات مدفوعة الأجر المتراكمة عن طريق المبلغ الإضافي التي تتوقع الجهة الحكومية أن تدفعه مقابل الإجازات غير المستخدمة التي تراكمت في تاريخ إعداد البيانات المالية.

4. المنافع طويلة الأجل

4.1. خطط المساهمات المحددة

تكون المحاسبة لخطط المساهمة المحددة واضحة إذا تم تحديد الجهة الحكومية في كل فترة المبالغ التي يتم المساهمة بها لتلك الفترة، وعليه لا حاجة للافتراضات الإكتوارية لقياس الالتزام أو المصروف ولا يوجد إمكانية لأي ربح أو خسارة إكتوارية. بالإضافة إلى هذا، يتم قياس الالتزامات على أساس غير مخصوم، إلا إذا لم تكن مستحقة بشكل كامل خلال 12 شهرا بعد انتهاء الفترة التي يقدم خلالها الموظفون خدماتهم ذات العلاقة.

4.1.1. الاعتراف والقياس

عند تقديم الموظف خدماته للجهة الحكومية خلال فترة معينة، تقوم الجهة الحكومية بالاعتراف بالمساهمة المستحقة في خطة المساهمة المحددة مقابل تلك الخدمة على أنها:

1. التزام (مصروف مستحق)، بعد خصم المساهمة التي تم دفعها، فإذا تعدت قيمة المساهمة المدفوعة المساهمة المستحقة للخدمة قبل تاريخ إعداد التقارير، فإن على الجهة الحكومية أن تعترف بتلك الزيادة على أنها أصل (مصروف مدفوع مقدماً) إلى الحد الذي تؤدي به إعادة الدفع مثلاً إلى تخفيض في الدفعات المستقبلية أو استرداداً للنقد؛ و
2. مصروف، إلا إذا تطلبت سياسة أخرى أو سمحت برسملة المساهمات وذلك بضمها إلى تكلفة أصل ما.

4.2. منافع إنهاء الخدمة

4.2.1. الاعتراف والقياس

تتعامل هذه السياسة مع منافع إنهاء الخدمة بشكل منفصل عن منافع الموظفين الأخرى لأن الحدث الذي يؤدي إلى نشوء التزام هو إنهاء الخدمة من طرف الجهة الحكومية (أي الاستغناء عن خدمات الموظف).

تعترف الجهة الحكومية بمنافع إنهاء الخدمة كالتزام وكمصروف التوظيف في أي من التواريخ التالية أيهما يحدث أولاً:

1. عندما لا تعد الجهة الحكومية قادرة على سحب عرض هذه المنافع؛ و
2. عندما تعترف الجهة الحكومية تكاليف لإعادة هيكلة وتنطوي على دفع منافع إنهاء الخدمة.

يجب على الجهة الحكومية قياس منافع إنهاء الخدمة عند الاعتراف الأولي، ويجب عليها أيضاً الاعتراف وقياس التغيرات اللاحقة، وفقا لطبيعة منافع الموظفين، شريطة أنه عندما تكون منافع إنهاء الخدمة تحسيناً لمنافع ما بعد انتهاء التوظيف، فإنه يجب على الجهة الحكومية أن تطبق متطلبات منافع ما بعد انتهاء التوظيف.

لا توفر أي منافع إنهاء خدمة أي منافع اقتصادية مستقبلية للجهة الحكومية ويتم الاعتراف بها كمصروف مباشرة.

5. الإفصاحات

5.1. منافع قصيرة الأجل

بالرغم من أن هذه السياسة لا تتطلب إفصاحات محددة فيما يتعلق بمنافع الموظفين قصيرة الأجل إلا أن السياسات الأخرى قد تتطلب الإفصاحات. فعلى سبيل المثال، تتطلب السياسة المتعلقة بعرض البيانات المالية، إفصاحات عن منافع الموظفين وكذلك سياسة "الأطراف ذات العلاقة" الذي تتطلب الإفصاح عن المعلومات الخاصة بمكافآت موظفي الإدارة الرئيسيين.

5.2. خطط المساهمات المحددة

يجب على الجهة الحكومية أن تفصح عن:

1. المبلغ المعترف به كمصروف في خطط المساهمة المحددة؛

2. حسب ما تقتضي سياسة "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"، وسياسة "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"، تفصح الجهة الحكومية عن المعلومات التالية:
   - ✓ معاملات الأطراف ذات العلاقة مع خطط منافع ما بعد التوظيف؛ و
   - ✓ منافع ما بعد التوظيف لموظفي الإدارة الرئيسيين؛
   - ✓ المعلومات المتعلقة بالالتزامات المحتملة الناشئة من التزامات منافع ما بعد التوظيف.

5.3. منافع إنهاء الخدمة

عندما يكون هناك شكوك حول عدد الموظفين الذين سيقبلون عرض الاستقالة الطوعية، فإنه يوجد التزام محتمل. وحسب ما هو مطلوب بموجب سياسة "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"، تفصح الجهة الحكومية عن المعلومات المتعلقة بالالتزام المحتمل ما لم تكن احتمالية التدفق الصادر في التسوية بعيداً.

دليل السياسات المحاسبية

الباب الخامس - الإيرادات

نبذة عامة حول إيرادات الجهات الحكومية

يشمل هذا الدليل السياسات المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات في الجهات الحكومية التابعة لحكومة عجمان، وهي مصنفة ضمن مجموعتين وفقا لطبيعة وجوهر ومضمون المعاملات وليس شكلها:

1. الإيرادات من المعاملات التبادلية: ينشأ هذا النوع من الإيراد من المعاملات التي تقوم بها الجهة الحكومية باستلام أصول أو خدمات أو إطفاء التزامات، وتعطي مباشرة قيمة مساوية تقريبا (بشكل نقد أو سلع أو خدمات أو استخدام للأصول).
2. الإيرادات من المعاملات غير التبادلية: ينشأ هذا النوع من الإيراد من المعاملات التي تستلم من الجهة الحكومية قيمة أو أصل أو تخفيض التزام جهة أخرى دون أن تعطي قيمة مساوية في المقابل، أو تعطي قيمة أو أصل أو تخفيض التزام جهة أخرى دون أن تأخذ قيمة مساوية بالمقابل.

ويمكن فصل الإيرادات كما يلي:

الإيرادات من المعاملات التبادلية	الإيرادات من المعاملات غير التبادلية
• تقديم الخدمات؛ • بيع السلع؛	• الضرائب؛

الإيرادات من المعاملات التبادلية	الإيرادات من المعاملات غير التبادلية
• الفوائد؛ • حقوق الامتياز؛ • أرباح الأسهم.	• التحويلات (على سبيل المثال وليس الحصر المساهمات والغرامات والتبرعات).

يستثنى من نطاق هذا القسم الإيرادات الناتجة عن المعاملات التالية، والتي تمت مناقشتها في معايير أخرى:

1. عقود الإيجار، والتي تمت مناقشتها في سياسة عقود الإيجار؛
2. تغيرات في القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية، والتي تمت مناقشتها في سياسة المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة؛
3. الاعتراف والتغيرات في القيمة العادلة للأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي، والتي تمت مناقشتها في سياسة الزراعة؛
4. الأرباح الناتجة عن بيع الممتلكات والمصانع والمعدات، والتي تمت مناقشتها في سياسة الممتلكات والمصانع والمعدات؛
5. أرباح الأسهم الناتجة عن الاستثمارات التي تتم محاسبتها بموجب أسلوب حقوق الملكية، والتي تمت مناقشتها في سياسة الأدوات المالية.

يترتب عن المعاملات التي تقوم بها الجهات الحكومية التابعة لحكومة عجمان إيرادات مختلفة والتي يمكن أن تشمل إيرادات من معاملات تبادلية أو إيرادات من معاملات غير تبادلية. حيث يبرز الرسم البياني أدناه تنوّع الإيرادات في حكومة عجمان وتنوّع مصادرها، على سبيل المثال وليس الحصر:

نبذة عن أنواع الإيرادات بحكومة عجمان

إصدار الرخص والتصاريح: تقوم أغلب الجهات الحكومية بتقديم خدمات متعلقة بإصدار الرخص والتصاريح.

مخالفات وغرامات: تقوم بعض الجهات بإصدار مخالفات أو غرامات لأطراف أخرى بناءً على القوانين واللوائح القائمة.

رسوم الخدمات: تقوم بعض الجهات بإصدار رسوم الخدمات.

فوائد الودائع والأرباح الموزعة: الفوائد البنكية، توزيعات الأرباح من الشركات المستثمر فيها.

المساهمات والتبرعات: تقوم بعض الجهات باستلام تبرعات أو مساهمات من الحكومة الاتحادية أو المحلية أو أطراف أخرى.

تأجير المباني والأراضي: تقوم بعض الجهات بتأجير المباني والأراضي.

التعريفات

المصطلح	التعريف
الإيرادات	الإيرادات هي إجمالي التدفقات للمنافع الاقتصادية وإمكانية الخدمة خلال فترة إعداد البيانات المالية، عندما تؤدي تلك التدفقات إلى زيادة في صافي الأصول، والتي لا تمثل مساهمات من المالكين.
معاملات تبادلية	هي معاملات تقوم من خلالها جهة حكومية باستلام أصول أو خدمات أو إطفاء التزامات، وتعطي مباشرة قيمة مساوية تقريبا (بشكل نقد أو سلع أو خدمات أو استخدام للأصول).
المعاملات غير التبادلية	وهي المعاملات التي تستلم من خلالها الجهة الحكومية قيمة أو أصل أو تخفيض التزام جهة أخرى دون أن تعطي قيمة مساوية في المقابل، أو تعطي قيمة أو أصل أو تخفيض التزام جهة أخرى دون أن تأخذ قيمة مساوية بالمقابل.
القيمة العادلة	هي المبلغ/القيمة التي يمكن به مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف متفقة من خلال معاملات خالية من أية مصالح.
السيطرة على الأصل	تنشأ السيطرة عندما يكون بإمكان الجهة الحكومية استخدام أو الانتفاع من الأصل لتحقيق أهدافها، وعندما يمكن أن تمنع الجهة الحكومية من استعمال أو التصرف في الأصل من قبل الآخرين من دون الامتثال لشروط محددة.
الغرامات	وهي منافع اقتصادية (نقدية أو عينية) مستقبلية مستحقة أو محصلة من قبل الجهات الحكومية نتيجة مخالفة القوانين أو الأنظمة.
منافع عينية	يعنى بذلك السلع العينية التي تكون عادة على شكل مساهمات أو هدايا أو تبرعات ممنوحة إلى جهة حكومية معينة من قبل الجهة الناقلة.
الشروط المفروضة على الأصول المنقولة	هي عبارة عن شروط تنص على أنه ينبغي استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة التي يتضمنها الأصل من قبل الجهة الحكومية المنقول إليها كما هو

المصطلح	التعريف
	محدد أو أنه سيتوجب إرجاع المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة إلى الجهة الناقلة.
التحويلات	تمثل التدفقات الواردة لمنافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة من المعاملات غير التبادلية باستثناء الضرائب.
القيود المفروضة على الأصول المنقولة	هي عبارة عن شروط تحدد أوجه استخدام الأصل، ولكنها لا تنص على ضرورة إرجاع المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة إلى الجهة الناقلة في حال عدم استخدام الأصل استناداً على الشروط المحددة عند انتقال الأصل.
الحدث الخاضع للضريبة	هو الحدث الذي تقرر الحكومة خضوعه للضريبة.
الضرائب	تتمثل في المنافع الاقتصادية مستحقة الدفع أو مدفوعة بشكل إجباري للجهات الحكومية وفقا للقوانين و/أو الأنظمة المشرعة لتزويد الحكومة بالإيرادات. ولا تتضمن الضرائب الغرامات أو العقوبات الأخرى المفروضة إثر مخالفة القانون.
مساهمات المالكين	يعنى بذلك المساهمات المتعلقة بحقوق الملكية في هيئة حكومية معينة. حيث تمثل حقوق الملكية صافي الأصول (الأصول بعد خصم جميع الالتزامات) في الهيئة المعنية.

السياسة 14 - الإيرادات من المعاملات التبادلية

جدول محتويات سياسة الإيرادات من المعاملات التبادلية

1. هدف السياسة
2. النطاق
3. تقديم الخدمات والرسوم
3.1. الإعتراف بالإيراد من تقديم الخدمات والرسوم
3.2. قياس الإيراد من تقديم الخدمات والرسوم
4. بيع السلع
4.1. الإعتراف بالإيراد من بيع السلع
4.2. قياس الإيراد من بيع السلع
5. الفائدة وحقوق الامتياز وأرباح الأسهم

5.1. الإعتراف

5.2. القياس

6. معاملات تبادل خدمات أو سلع مع جهات أخرى

7. تحصيل الإيرادات كوكيل

8. الشك بشأن تحصيل الإيرادات المسجل

9. الإفصاحات

1. هدف السياسة

تهدف هذه السياسة إلى فهم وشرح المعالجة المحاسبية للإيرادات من المعاملات التبادلية، وتحديد المتطلبات المتعلقة بالإعتراف بهذه الايرادات واساس قياسها.

تتطرق هذه السياسة بشكل أساسي الى المواضيع التالية:

1. شروط الإعتراف بالإيرادات التبادلية وأسس قياسها؛
2. متطلبات وأسس الإعتراف بالإيراد من:
   - ✓ الخدمات؛
   - ✓ بيع السلع؛
   - ✓ الفوائد؛
   - ✓ حقوق الإمتياز؛
   - ✓ الأسهم (الأرباح الموزعة).

2. النطاق

تشمل هذه السياسة الخدمات الحكومية التي تقدمها الجهات الحكومية والتي تستلم في المقابل منافع إقتصادية تسجل كإيراد، والتي تتمثل على سبيل المثال في رسوم إصدار رخص ووثائق وشهادات والتصاريح ورسوم اختبارات وتصديق وثائق. بالإضافة الى ذلك قد يتعلق تقديم الخدمات بأداء الجهة لمهمة يتم الإتفاق عليها على مدى فترة زمنية محددة.

يشمل بيع السلع تلك التي تنتجها اي جهة حكومية تابعة لحكومة عجمان لغرض البيع والسلع المشتراة لإعادة بيعها، مثل البضائع أو الممتلكات الأخرى المحتفظ بها لإعادة بيعها.

يمكن أن تقوم اي جهة حكومية تابعة لحكومة عجمان بتمكين أطراف أخرى من إستعمال أصولها ويكون ذلك على سبيل المثال من خلال الإستثمار أو الودائع البنكية، وبالتالي فإن استخدام أية جهة اخرى لأصول الجهة الحكومية يؤدي الى تحقق الايراد على شكل:

1. فائدة - رسوم استخدام النقد أو النقد المعادل ومبالغ مستحقة للجهة الحكومية؛
2. حقوق الامتياز - رسوم استخدام أصول الجهة الحكومية طويلة الأجل؛
3. أرباح موزعة - توزيعات الفوائض على أصحاب استثمارات حقوق الملكية مع ما يتناسب بما يملكونه من رأس المال.

عند التمييز بين الايرادات من المعاملات التبادلية أو المعاملات غير التبادلية يجب النظر الى جوهر المعاملة وليس شكلها حيث تعتبر المعاملة إيراد من معاملة غير تبادلية إذا لم تستوفي جميع الشروط المذكورة.

3. تقديم الخدمات والرسوم

3.1. الإعتراف بالإيراد من تقديم الخدمات والرسوم

تنتج الإيرادات من الخدمات والرسوم من خلال تقديم الجهة الحكومية للخدمات خلال الفترة الحالية أو خلال فترة زمنية تمتد أكثر من 12 شهرا.

وتشمل خدمات ورسوم الجهة الحكومية الأمثلة التالية:

1. رسوم العمولات؛
2. رسوم اختبارات؛
3. رسوم تصديق وثائق؛ و
4. الإعلان والنشر.

تقوم الجهة الحكومية بالاعتراف بالإيرادات من تقديم الخدمات بالرجوع الى طريقة نسبة الإنجاز أو إكتمال المعاملة في تاريخ إعداد التقرير. حيث يتم ذلك عند تحقق الشروط التالية:

1. إمكانية قياس قيمة الايراد بشكل موثوق به؛
2. إحتمال تدفق المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة المرتبطة بالمعاملة الى الجهة الحكومية؛
3. إمكانية قياس مرحلة انجاز أو إكتمال المعاملة في تاريخ اعداد التقدير بشكل موثوق به؛
4. إمكانية قياس تكاليف إنجاز أو إكتمال المعاملة بشكل موثوق به.

عندما لا يمكن تقدير نتيجة المعاملة المتعلقة بتقديم الخدمات بشكل موثوق به، فانه يجب الاعتراف بالإيراد بقيمة النفقات المعترف بها القابلة للاسترداد. وعندما يصبح من غير المحتمل استرجاع التكاليف التي تم تكبدها، والتي تم تسجيلها كإيراد (مبالغ مستحقة) مسبقا، يتم الإعتراف بتلك المبالغ كمصروف.

مثال: الاعتراف بالإيراد من تقديم الخدمات والرسوم

يعترف بدخل رسوم الإعلان عند تحقق الدخل وفقا لشروط العقد.

في 1 يوليو 2019، قامت البلدية بتوقيع عقد مع شركة إعلانات لمدة سنتين بقيمة إجمالية تبلغ 200,000 درهم إماراتي، حيث قام الطرف الثاني بدفع القيمة عند توقيع العقد مقابل تصريح إعلان في منطقة معينة لمدة سنتين.

وعلى هذا الأساس، يتم عرض ما يلي ضمن البيانات المالية للبلدية:

عند استلام المبلغ

الوصف	البيان	مدين	دائن
نقدية	المركز المالي	200,000	
إيراد للسنة الحالية (1 يوليو 2019 - 31 ديسمبر 2019)	الأداء المالي		50,000
إيراد مؤجل (المبلغ المحصل مسبقا - إلتزام)	المركز المالي		150,000

3.2. قياس الإيراد من تقديم الخدمات والرسوم

تقوم الجهة الحكومية بقياس الإيراد من الخدمات بالقيمة العادلة للموارد المستلمة أو المستحقة الإستلام، ويتم ذلك عادة بموجب أسلوب نسبة مرحلة الانجاز، من خلال متابعة تقدم إنجاز الخدمة والاعتراف بالإيراد في الفترات التي يتم فيها تقديم الخدمات.

يمكن تحديد نسبة إنجاز الخدمة من خلال الأساليب التالية:

1. القيام بعرض أو تقييم للعمل المنجز؛
2. نسبة الخدمات المنجزة حتى نهاية السنة المالية مقارنة بإجمالي الخدمات التي سيتم إنجازها؛
3. نسبة التكاليف التي تم تحملها حتى نهاية السنة المالية إلى إجمالي التكاليف المقدرة لإتمام الخدمة.

إذا تم الإتفاق على تأجيل تحصيل المبالغ المستحقة من خلال إعطاء الطرف المشتري تسهيلات في الدفع، مما يترتب عنه فرق بين القيمة الحالية للدفعات المستقبلية المحصلة والقيمة الاسمية للنقد المستلم أو المستحق الإستلام. يجب على الجهة الحكومية الاعتراف بالفرق بين القيمة الحالية والقيمة الاسمية للمقابل على أنه ايراد ناتج عن فائدة.

عند تقديم خدمات خلال إطار زمني محدد، فإنه يتم الإعتراف بالإيراد على أساس القسط الثابت، إلا إذا تطلب الأمر استخدام أسلوب أخر يمثل تسجيل الإيراد بشكل أكثر وثوقا. وإذا تطلب الإعتراف بالإيراد من تقديم الخدمات إنجاز إجراء معين بالغ الأهمية خلال وقت محدد، فإنه يتم الإعتراف بالإيراد عند تنفيذ هذا الإجراء الهام.

مثال: الاعتراف بالإيراد من تقديم الخدمات بإستعمال طريقة مرحلة الإنجاز

وقعت دائرة التنمية الاقتصادية عقدا مع مؤسسة خاصة لتقديم خدمات فحص ومعاينة 10 مستودعات تابعة للمؤسسة وإصدار شهادة جودة لكل منها. بدأ تنفيذ العقد بتاريخ 1 سبتمبر 2019 بقيمة إجمالية تبلغ 600,000 درهم إماراتي يتم تحصيلها عند إصدار الشهادة، وتقدر مدة الفحص والمعاينة 6 أشهر.

في نهاية السنة المالية، بين تقرير تقييم إنجاز الأعمال أن الدائرة قد إنتهت من فحص ومعاينة 7 مستودعات، وعلى هذا الأساس تم تسجيل القيد التالي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
ذمم مدينة*	المركز المالي	420,000	
إيراد	الأداء المالي		420,000

* تم الإحتساب كما يلي: 7 (10 / 600,000) x

4. بيع السلع

4.1. الإعتراف بالإيراد من بيع السلع

يتم الاعتراف بالإيرادات من بيع السلع عند استيفاء كافة الشروط التالية:

1. أن تكون الجهة الحكومية قد نقلت المخاطر والعوائد لملكية السلع بشكل جوهري الى المشتري؛
2. ألا تحتفظ الجهة الحكومية بالتدخل الإداري المستمر الى الدرجة المرتبطة عادة بالملكية ولا بالسيطرة الفعالة على السلع المباعة؛
3. يمكن قياس قيمة الايراد بشكل موثوق به؛
4. أن يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية أو امكانية الخدمة المرتبطة بالتعامل الى الجهة الحكومية؛
5. يمكن قياس التكاليف التي تم تكبدها والتي سيتم تكبدها المتعلقة بالمعاملة بشكل موثوق به.

لا تعتبر المعاملة بيعا ولا يتم الاعتراف بالإيراد إذا احتفظت الجهة الحكومية بالمخاطر والمنافع الجوهرية للملكية، وفيما يلي بعض الأمثلة على ذلك:

1. عندما يكون استلام الايراد من معاملة بيع معتمدا على حصول المشتري على الايراد الناتج من بيع السلع على سبيل المثال، حين توزع عمليات النشر الخاصة بالحكومة مواد تعليمية للمدارس على أساس البيع أو الإرجاع)؛
2. عندما يتم شحن سلع خاضعة للتركيب ويكون التركيب جزءا هاما من العقد لم تقم الجهة بإنجازه؛
3. عندما يكون للمشتري الحق بإلغاء الشراء لسبب محدد في عقد البيع وتكون الجهة غير متأكدة من احتمال إرجاعها.

4.2. قياس الإيراد من بيع السلع

يتم قياس الايراد من بيع السلع بالقيمة العادلة للموارد المستلمة أو المستحقة الاستلام.

مثال: الاعتراف وقياس الايرادات من بيع السلع

قامت الشرطة المحلية في عجمان ببيع الخردة الى طرف ثالث بقيمة 15,000 درهم اماراتي.

يجب الاعتراف بإيراد من بيع الخردة عند تسليم الخردة الى الطرف الثالث حيث أنه بإمكان الشرطة المحلية في عجمان قياس قيمة الايراد (15,000 درهم اماراتي) وتم نقل المخاطر والعوائد لملكية السلع بشكل جوهري الى المشتري، وقد قامت الشرطة المحلية في عجمان بجميع متطلبات البيع.

يجب أيضا الاعتراف بذمم مدينة بقيمة الايراد الى حين استلام النقد من الطرف الثالث:

الوصف	البيان	مدين	دائن
ذمم مدينة – الطرف الثالث	المركز المالي	15,000	
ايراد من معاملة تبادلية	الأداء المالي		15,000

عند استلام النقد:

الوصف	البيان	مدين	دائن
نقدية - حساب بنك	المركز المالي	15,000	
ذمم مدينة – الطرف الثالث	المركز المالي		15,000

5. الفائدة وحقوق الامتياز وأرباح الأسهم

5.1. الإعتراف

الفائدة: تقوم الجهة الحكومية بالإعتراف بالفوائد على اساس زمني تناسبي يأخذ في الاعتبار العائد الفعلي على الأصل المالي. وتشمل على سبيل المثال الفائدة المقبوضة على الودائع المصرفية، والفائدة من الاستثمارات وغيرها من الفوائد.

حقوق الإمتياز: تقوم الجهة الحكومية بالاعتراف بحقوق الامتياز (مثل حقوق امتياز شركات الاتصالات) بموجب محتوى الاتفاقية.

أرباح الأسهم: تقوم الجهة الحكومية بالاعتراف بأرباح الأسهم والتوزيعات المماثلة عندما يثبت حق الجهة في استلام المقابل المستحق. حيث يثبت حق الجهة الحكومية عندما يتم الاعلان عن التوزيعات وموافقتها من قبل مجلس الادارة. لا يمكن الاعتراف بذمم مدينة وايراد ناتج عن أرباح أسهم في حال لم يتم الاعلان عنها وموافقتها قبل تاريخ اعداد البيانات المالية.

5.2. القياس

الفائدة: تقوم الجهة الحكومية بقياس الفوائد باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلي ("effective interest rate") (مراجعة سياسة "الأدوات المالية" لتفاصيل أكثر حول معدل الفائدة الفعلي).

حقوق الإمتياز: تقوم الجهة الحكومية بقياس الايراد من حقوق الامتياز بناء على القيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق عند استحقاق الايراد وفقا لشروط الاتفاقية.

أرباح الأسهم: تقوم الجهة الحكومية بقياس الايراد من أرباح الأسهم والتوزيعات المماثلة باستخدام القيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق عند استحقاق الايراد.

6. معاملات تبادل خدمات أو سلع مع جهات أخرى

عندما يتم إستبدال السلع أو الخدمات بسلع أو خدمات ذات طبيعة وقيمة مشابهتين، فان هذه المبادلة لا تعتبر معاملة تولد إيرادا، ولا يتم تسجيلها.

عندما يتم إستبدال السلع أو الخدمات مقابل سلع أو خدمات غير مشابهة فان المبادلة تعتبر أنها معاملة تولد ايرادا، ويقاس الايراد بمقدار القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة، معدلة بمقدار أي نقد أو معادل للنقد المدفوع أو المحصل، مع تسجيل السلع أو الخدمة المبدلة ضمن المصروفات. عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بشكل موثوق به فانه يتم قياس الايراد بمقدار القيمة العادلة للسلع أو الخدمات المقدمة بعد تعديلها بمقدار النقد المدفوع أو المحصل، إن وجد.

7. تحصيل الإيرادات كوكيل

تقوم الجهات الحكومية بالتأكد من مضمون المعاملة وليس الإقتصار على شكلها، حيث يشمل الايراد من المعاملات التبادلية فقط اجمالي التدفقات الواردة للمنافع الاقتصادية التي تعود إلى الجهة الحكومية، بذلك لا تعتبر المبالغ التي تحصلها الجهة بصفتها وكيلة لجهة حكومية أخرى أو بالنيابة عن أطراف أخرى كإيراد من معاملة تبادلية لتلك الجهة. ولكن يمكن للجهة الحكومية الإعتراف بإيراد ناتج عن العمولة المقبوضة أو مستحقة القبض لعملية التحصيل إن وجدت.

مثال: تحصيل الإيرادات كوكيل

تقوم دائرة المالية بتحصيل مبالغ مقابل تقديم بعض الخدمات كوكيل عن بلدية عجمان، حيث تقوم شهريا بتحويل المبالغ المحصلة إلى البلدية (تم تحصيل 10,000 درهم إماراتي).

على هذا الاساس، تقوم كل جهة بتسجيل القيود التالية:

أ. الجهة الحكومية التي قامت بالتحصيل (دائرة المالية)، الوكيل: تقوم بتسجيل الأصول (النقدية) عند تحصيلها، ولكن لا تسجل إيراد، وإنما تسجل رصيد دائن لصالح أطراف ذات علاقة إلى حين تحويل هذه المبالغ المحصلة إلى بلدية عجمان.

عند تحصيل النقد:

الوصف	البيان	مدين	دائن
نقدية / حساب البنك	المركز المالي	10,000	
أطراف ذات علاقة (بلدية عجمان)	المركز المالي		10,000

عند تحويل النقد إلى بلدية عجمان:

الوصف	البيان	مدين	دائن
أطراف ذات علاقة (بلدية عجمان)	المركز المالي	10,000	
نقدية / حساب البنك	المركز المالي		10,000

ب. بلدية عجمان: تقوم البلدية بتسجيل إيراد عند إستحقاقه، وتقوم بتسجيل رصيد مدين لصالح أطراف ذات علاقة إلى حين تحصيلها.

عند تقديم الخدمة:

الوصف	البيان	مدين	دائن
أطراف ذات علاقة (دائرة المالية)	المركز المالي	10,000	
إيرادات من معاملة تبادلية	الأداء المالي		10,000

عند إستلام النقد من الوكيل:

الوصف	البيان	مدين	دائن
نقدية	المركز المالي	10,000	
أطراف ذات علاقة (دائرة المالية)	المركز المالي		10,000

8. الشك بشأن تحصيل الإيرادات المسجلة

تعترف الجهة الحكومية بالإيرادات من المعاملات التبادلية فقط عندما يكون من المرجح أن تتدفق المنافع الاقتصادية أو امكانية الخدمة المرتبطة بالمعاملة الى الجهة. حيث إذا كانت الجهة غير متأكدة من تحصيل مبلغ تم شمله ضمن الايرادات، يتم الاعتراف بالمبلغ الذي أصبح من غير المحتمل تحصيله كمصروف وليس كتعديل للإيرادات التي تم الاعتراف بها في الأصل.

مثال - الشك بشأن تحصيل الإيرادات المسجل

في شهر ديسمبر، قامت دائرة البلدية والتخطيط ببيع سلع / تقديم خدمة إلى شركة خاصة بقيمة 100,000 درهم إماراتي، على أن يتم تحصيل المبلغ بتاريخ 15 يناير.

على هذا الأساس قامت دائرة البلدية والتخطيط بتسجيل القيد التالي عند بيع السلع في شهر ديسمبر.

الوصف	البيان	مدين	دائن
ذمم مدينة	المركز المالي	100,000	
إيراد من معاملة تبادلية	الأداء المالي		100,000

بتاريخ 31 ديسمبر وعند إعداد البيانات المالية للجهة الحكومية، تم إعلام الجهة أن الشركة الخاصة تعاني من خسائر مالية حادة، وهي بصدد التصفية، وبالتالي لم يعد محتمل تحصيل المبلغ المستحق منها.

على هذا الأساس، لا تقوم دائرة البلدية والتخطيط بتخفيض الإيراد المسجل مسبقا، وإنما يجب تسجيل مصروف نتيجة هذا الحدث.

الوصف	البيان	مدين	دائن
إنخفاض في قيمة ذمم مدينة - مصروف	الأداء المالي	100,000	
مخصص ذمم مدينة مشكوك في تحصيلها	المركز المالي		100,000

9. الإفصاحات

تعرض الجهة إيراداتها المتعلقة ببيع السلع وتقديم الخدمات والإيرادات المتحققة من الفوائد وحقوق الإمتياز وأرباح الأسهم ضمن قائمة الأداء المالي بشكل منفصل ضمن "إيرادات من معاملات تبادلية".

تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح في بيانتها المالية عما يلي:

1. السياسات المحاسبية التي تم تبنيها للاعتراف بالإيرادات بما في ذلك الطرق المتخذة لتحديد نسبة مرحلة الإنجاز للمعاملات التي تتعلق بتقديم الخدمات؛
2. قيمة كل فئة رئيسية في الايرادات المعترف بها خلال الفترة شاملة الايرادات الناتجة عما يلي:
   - ✓ تقديم الخدمات؛
   - ✓ بيع السلع؛
   - ✓ الفوائد؛
   - ✓ حقوق الامتياز؛
   - ✓ ارباح الأسهم أو ما يعادلها.

3. قيمة الايرادات الناتجة عن معاملات تبادل السلع أو الخدمات المشمولة في كل فئة رئيسية من الايرادات.

السياسة 15 - الإيرادات من المعاملات غير التبادلية

جدول محتويات سياسة الايرادات من المعاملات غير التبادلية

1. هدف السياسة

2. النطاق

3. تحديد المعاملات غير التبادلية

4. الضرائب

4.1. الاعتراف بالإيراد من الضرائب

4.1.1. الأحداث الخاضعة للضريبة

4.1.2. قبض الضرائب مقدما

4.2. قياس الإيراد من الضرائب

5. التحويلات

5.1. تعريف التحويلات

5.2. تسجيل الأصول الناتجة عن التحويلات

5.2.1. قياس الأصول الناتجة عن التحويلات

5.3. تسجيل الإيرادات الناتجة عن التحويلات

5.3.1. الاعتراف بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية

5.3.2. قياس الإيرادات من المعاملات غير التبادلية

5.4. تسجيل الإلتزامات الناتجة عن التحويلات

5.4.1. الاعتراف بالإلتزامات من المعاملات غير التبادلية

5.5. قياس الإلتزامات من المعاملات غير التبادلية

6. التحويلات الأخرى

6.1. الإعفاء من الديون والإلتزامات

6.2. الغرامات والمخالفات

6.3. التركات

6.4. الهدايا والتبرعات

6.5. الخدمات العينية

6.6. القروض الميسرة

7. الافصاحات

1. هدف السياسة

تهدف هذه السياسة إلى تعريف الايرادات من المعاملات غير التبادلية والمعالجات المحاسبية المتعلقة بها، وذلك بتحديد المتطلبات المتعلقة بالإعتراف بالإيراد الناتج عن هذه المعاملات وأساس قياسها.

تتطرق هذه السياسة أساسا الى المواضيع التالية:

1. تحديد المعاملات التي ينشأ عنها ايراد من المعاملات غير التبادلية؛
2. أسس الاعتراف وقياس الايرادات من الضرائب
3. أنواع التحويلات وأسس الاعتراف وقياس الايرادات الناتجة عنها

2. النطاق

تتناول هذه السياسة الايراد الناشئ من المعاملات غير التبادلية، وقد تشمل هذه المعاملات على سبيل المثال وليس الحصر ما يلي:

1. الضرائب؛
2. التحويلات:
   - ✓ المساهمات النقدية والعينية؛
   - ✓ الغرامات؛
   - ✓ الهبات والتبرعات.

3. تحديد المعاملات غير التبادلية

ينتج عن بعض المعاملات في الجهات الحكومية تحصيل موارد بحيث لا تقوم الجهة المعنية بتقديم أي مقابل أو تقوم بدفع مقابل اسمي. على سبيل المثال، الضرائب، حيث تعتبر الايرادات من الضرائب إيرادات من المعاملات غير التبادلية. وتعترف الجهة الحكومية بالإيرادات من الضرائب عندما تقع الأحداث التي تدفع عليها الضرائب وتستوفي معايير الاعتراف بالأصل.

يجب فحص مضمون وشروط المعاملة لتحديد ما إذا كانت من نوع تبادلي أم غير تبادلي. فعلى سبيل المثال، يصنف بيع السلع عادة على أنها معاملة تبادلية. لكن إذا تم القيام بالمعاملة بسعر مدعوم، أي بسعر غير مساو تقريبا للقيمة العادلة للسلع المباعة، فقد تقع هذه المعاملة ضمن تعريف معاملة غير تبادلية. ولتحديد فيما إذا كان مضمون معاملة معينة هو مضمون معاملة تبادلية أو غير تبادلية، يتم إصدار حكم مهني.

تنشأ المعاملات غير التبادلية أيضا إذا قدمت اي جهة حكومية تابعة لحكومة عجمان مقابلا معينا لقاء الموارد المستلمة ولكن ذلك المقابل لا يقارب القيمة العادلة للموارد المستلمة.

وفي هذه الحالات تحدد اي جهة حكومية تابعة لحكومة عجمان فيما إذا كان هناك دمج بين المعاملات التبادلية وغير التبادلية حيث يتم الإعتراف بكل عنصر منهما بشكل منفصل، حيث يتم الإعتراف بالعنصر التبادلي ويتم الإعتراف بالعنصر غير التبادلي وفقا لمبادئ ومتطلبات هذه السياسة. ولدى تحديد فيما إذا كانت المعاملة تتألف من عناصر تبادلية وأخرى غير تبادلية قابلة للتحديد، وجب اعتماد الحكم المهني.

إذا كان من غير الممكن التمييز بين العناصر التبادلية وغير التبادلية في معاملة معينة، يتم معالجة المعاملة على أنها غير تبادلية.

4. الضرائب

تستوفي الضرائب تعريف "المعاملات غير التبادلية" لأن الجهة المكلفة بدفع الضريبة تحول الموارد الى الحكومة دون استلام قيمة معادلة تقريبا مباشرة بدلا منها. مع أن المكلف قد يستفيد من مجموعة من الخدمات الاجتماعية التي تضعها الجهات الحكومية، إلا أن هذه الخدمات ليست مقدمة مقابل تحصيل الضرائب.

4.1. الاعتراف بالإيراد من الضرائب

تعترف الجهة الحكومية بالإيرادات من الضرائب وما ينتج عنها من أصول عند وقوع الأحداث الخاضعة للضريبة واستيفاء معايير الاعتراف بالأصول.

يتم تسجيل الإيراد عندما تلبي الموارد الناشئة من الضرائب تعريف الأصل، تقوم الجهة الحكومية بالاعتراف بالإيرادات من الضرائب والأصل عندما يتم استيفاء الشروط التالية:

1. تسيطر الجهة الحكومية على الموارد نتيجة لحدث خاضع للضريبة؛
2. تتوقع الجهة الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة من تلك الموارد؛
3. يمكن للجهة قياس القيمة العادلة للموارد الواردة بشكل موثوق.

4.1.1. الأحداث الخاضعة للضريبة

تعترف الجهة الحكومية بالإيراد من الضرائب والأصل الناتج عنها عند وقوع حدث خاضع للضريبة واستيفاء معايير الاعتراف بالأصل. وينشأ الحدث الخاضع للضريبة عند استيفاء الشروط المتعلقة بدفع ضريبة أوالقيام بمعاملة التي تؤدي إلى دفع الضرائب من طرف المكلف الذي قام بالمعاملة.

تشمل الأمثلة الشائعة من الأحداث الخاضعة للضريبة ما يلي:

1. ضريبة الدخل هو جني دخل قابل للتقييم أثناء فترة فرض الضريبة من قبل المكلف؛
2. ضريبة القيمة المضافة هو تنفيذ نشاط خاضع للضريبة أثناء فترة فرض الضريبة من قبل المكلف؛

3. ضريبة السلع والخدمات هو شراء أو بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة أثناء فترة فرض الضريبة؛
4. الرسم الجمركي هو حركة السلع أو الخدمات الخاضعة لرسوم الإستيراد عبر الحدود الجمركية.

4.1.2. قبض الضرائب مقدما

تقوم الجهة الحكومية بالاعتراف بالموارد للضرائب المقبوضة قبل وقوع الحدث الخاضع للضريبة كأصل والتزام (مبالغ مقبوضة مقدما) بسبب عدم وقوع الحدث الذي أنشأ حق الجهة بالضرائب، ولعدم استيفاء معايير الاعتراف بالإيرادات الضريبية، على الرغم من أن الجهة قد استلمت تدفقا واردا للموارد.

لا تختلف المبالغ المقبوضة مقدما بخصوص الضرائب، ان وجدت، جذريا عن غيرها من المبالغ المقبوضة مقدما، وبالتالي يتم الاعتراف بالإلتزام لحين وقوع الحدث الخاضع للضريبة. حين يقع الحدث الخاضع للضريبة يتم الوفاء بالالتزام ويتم الاعتراف بالإيراد.

4.2. قياس الإيراد من الضرائب

تقوم الجهة الحكومية بقياس الإيراد الذي يستوفي شروط الإعتراف المذكورة إعلاه بالقيمة العادلة للأصل الناتج عن المعاملة في تاريخ وقوع الحدث الخاضع للضريب.

5. التحويلات

5.1. تعريف التحويلات

تلبي التحويلات تعريف المعاملات غير التبادلية، حيث تتلقى الجهة الحكومية المنقول إليها النقد أو الأصول دون أن تدفع هذه الجهة قيمة مساوية تقريبا مقابل ذلك. أما إذا وجدت إتفاقية تنص على أن تدفع الجهة الحكومية المنقول إليها قيمة مساوية تقريبا بالمقابل، فبذلك تصبح الإتفاقية تعاقد لمعاملة تبادلية ينبغي محاسبتها بموجب السياسة 1 "الإيرادات من المعاملات التبادلية"

تعترف الجهة الحكومية بأصل ناشئ عن عملية تحويل، عندما تطابق الموارد المحولة تعريف أصل وتلبي الشروط المتعلقة بالإعتراف به. يمكن للأصل المحول أن يأخذ أحد الاشكال التالية، للذكر وليس للحصر:

1. مساهمات من جهات غير تابعة لدائرة المالية لحكومة عجمان (تحويل نقدي)؛
2. مساهمات عينية من حكومات أخرى أو جهات دولية أخرى وقد تشمل تقديم الخدمات والسلع والأصول الثابتة بدون مقابل؛
3. تحويلات أخرى.

لا تؤدي التحويلات التي تلبي تعريف "مساهمات من المالكين" إلى الإعتراف بإيرادات. حيث تعتبر المعاملة كمساهمات من المالكين إذا توفر أحد الشرطين التاليين:

1. عندما تنص إتفاقية التحويل على أحقية الجهة المحولة للموارد في توزيعات منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة خلال عمر الجهة المنقول إليها أو توزيع أي فائض من صافي الأصول في حال تصفية الجهة المنقول إليها؛
2. عندما تنص إتفاقية التحويل على إستحواذ الجهة التي تقدم الموارد، حصة مالية في الجهة المنقول إليها بحيث يمكن بيعها أو مبادلتها أو تحويلها أو استردادها، فبالتالي تعتبر الإتفاقية في جوهرها إتفاقيات لمنح مساهمات من المالكين.

5.2. تسجيل الأصول الناتجة عن التحويلات

تقوم الجهة الحكومية بالإعتراف بالتدفق الوارد للموارد من معاملة غير تبادلية على أنه أصل، عندما يلبي الشروط التالية:

1. تسيطر الجهة الحكومية على الأصل الناتج عن المعاملة غير التبادلية، ويكون ذلك نتيجة لأحداث سابقة؛
2. يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل إلى الجهة الحكومية؛
3. يمكن قياس القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق.

السيطرة على الأصل

تنشأ السيطرة على الأصل عندما يكون للجهة الحكومية القدرة على منع أو تنظيم وصول الآخرين إلى منافع الأصل.

لا يعتبر الإعلان عن نية تحويل الموارد إلى الجهة الحكومية كافيا حتى تتمكن هذه الجهة من سيطرتها على الموارد المنقول إليها. حيث تستوجب السيطرة على الأصل المنقول في هذه الحالة، وجود إتفاقية تحويل ملزمة، وفي حال لم يكن لدى الجهة المنقول إليها مطالبة قابلة للنفاذ فيما يتعلق بالموارد التي سيتم تحويلها، فإنها لا تستطيع السيطرة على الأصل وإجبار الجهة الناقلة على تحويل تلك الموارد.

الأحداث السابقة

ينتج الحدث السابق الذي يؤدي إلى السيطرة على أصل معين من خلال عملية شراء أو وقوع عملية تحويل. على هذا الأساس لا تؤدى المعاملات أو الأحداث التي من المتوقع حصولها في المستقبل إلى الإعتراف بأصول، إلا في حالة وجود مطالبة قابلة للنفاذ متعلق بالموارد التي سيتم تحويلها.

تدفق للمنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية

يكون التدفق الوارد للموارد محتمل عندما تكون فرضية حصوله أكبر من فرضية عدم حصوله.

تقوم الجهة الحكومية بتحديد إحتمال تحويل الموارد استنادا على تجربتها السابقة مع معاملات تحويل مماثلة واستنادا على توقعاتها تجاه الجهة المحولة. على سبيل المثال، يعتبر تحويل الموارد محتمل، حتى إن لم يتم التحويل الفعلي للموارد للجهة المعنية عن تاريخ إعداد التقارير المالية، عند توفر الشروط التالية:

1. إعلان الجهة المحولة عن نية تحويل الموارد إلى الجهة حكومية المعينة؛
2. يكون الإتفاق ملزما؛
3. إستنادا على التجارب السابقة، عادة تقوم الجهة الحكومية المحولة بعملية التحويل الفعلي الموارد المتفق عليها.

5.2.1. قياس الأصول الناتجة عن التحويلات

يتم قياس الأصل المستهلك عن طريق معاملة غير تبادلية بالقيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ، أي التحويل للجهة المستفيدة.

5.3. تسجيل الإيرادات الناتجة عن التحويلات

5.3.1. الاعتراف بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية

تقوم الجهة الحكومية بالاعتراف بالتدفق الوارد للموارد من المعاملات غير التبادلية كأصل ويتم تسجيله كإيراد من معاملات غير تبادلية، إلا إذا وجب الإعتراف بإلتزام يتعلق بالتدفق الوارد ذاته (مراجعة القسم 5.4 أدناه).

عندما تقوم الجهة الحكومية بالوفاء بالشروط المتعلقة بالتزام يتم الإعتراف به كإيراد نتيجة تدفق وارد للموارد من معاملة غير تبادلية. تقوم الجهة حكومية بخفض المبلغ المسجل للإلتزام المعترف به وتعترف بمبلغ ايراد من معاملات غير تبادلية مساو لذلك التخفيض.

إذا كان التدفق الوارد يقع ضمن تعريف مساهمات المالكين، فلا يتم الاعتراف به كإلتزام أو إيراد.

5.3.2. قياس الإيرادات من المعاملات غير التبادلية

تقوم الجهة الحكومية بقياس إيراد المعاملات غير التبادلية استنادا على قيمة الزيادة في صافي الأصول المعترف بها.

عندما تعترف الجهة الحكومية بأصل ناتج عن معاملة غير تبادلية، تقوم هذه الجهة بالإعتراف أيضا بإيراد من معاملة غير تبادلية مساو لقيمة الاصل (القيمة العادلة في تاريخ الإستحواذ).

إلا إذا وجب إستوجب الإعتراف بإلتزام نتيجة لوجود شروط معينة على استخدام الأصل المحوّل.

5.4. تسجيل الإلتزامات الناتجة عن التحويلات

5.4.1. الاعتراف بالإلتزامات من المعاملات غير التبادلية

ينتج الإلتزام التعاقدي الحالي من البنود الإشتراطية التي يمكن أن تتضمنها المعاملات غير التبادلية. وقد تنشأ أيضا من البيئة التشغيلية العادية مثل الإعتراف بالمقبوضات المسلمة مقدما.

عند الإعتراف بالأصل (كما تم ذكره في القسم 5.2 أعلاه) تقوم الجهة الحكومية بالإعتراف بإلتزام ناتج عن تعاقد حالي ناشئ من معاملة غير تبادلية عند استيفاء الشروط التالية:

1. يكون من المحتمل أن تقوم الجهة بدفع منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة لتسوية الإلتزام التعاقدي؛
2. يمكن القياس بتقدير موثوق لمبلغ الإلتزام التعاقدي.

البنود الإشتراطية

قد يتم تحويل الأصول إلى جهة حكومية معينة مع فرض بنود إشتراطية تبين طريقة إستخدام الأصل أو ضبط طريقة التصرف فيه، حيث تفرض البنود الإشتراطية عادة على الجهة الحكومية التي تم لصالحها تحويل الأصل، إستخدام أو إستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة التي يشتمل عليها أصل ما لغرض معين (واجب الأداء) عند الإعتراف المبدئي.

لا تعتبر البنود الإشتراطية قابلة للنفاذ إذا لم يكن منصوص عليها في القوانين أو الأنظمة أو الترتيبات أو الإتفاقيات الملزمة.

يمكن أن تكون البنود الإشتراطية المتعلقة بأصل منقول إما:

- شرط ؛ أو
- قيد.

الشروط المفروضة على الأصول المنقولة	القيود المفروضة على الأصول المنقولة
تقتضي الشروط المفروضة على الأصول المنقولة أن تقوم الجهة الحكومية التي تم إليها التحويل: أ. إما بأن تستهلك المنافع الإقتصادية المستقبلية أو	لا تقتضي القيود المفروضة على الأصول المنقولة أن تقوم الجهة الحكومية بإرجاع الأصل المنقول أو المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة للجهة الناقلة إذا لم يتم إستخدام الأصل كما هو محدد. وبالتالي، فإن الحصول على السيطرة على أصل خاضع لقيد معين لا يفرض على الجهة الحكومية المنقول إليها

الشروط المفروضة على الأصول المنقولة	القيود المفروضة على الأصول المنقولة
الخدمات المستقبلية للأصل كما هو محدد؛ ب. أو ترجع المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية إلى أي هيئة حكومية تابعة لحكومة عجمان الناقلة في حال مخالفة الشروط.	الإعتراف بإلتزام تعاقدي حالي. ولكن عندما تخالف الجهة الحكومية المنقول إليها قيدا معينا، قد ينتج عن ذلك فرض عقوبة على الجهة المعنية (مراجعة السياسة "المخصصات والالتزامات المحتملة والاصول المحتملة").

لدى تحديد فيما إذا كان البند الإشتراطي عبارة عن شرط أو قيد، فإنه من الضروري النظر في مضمون البند الإشتراطي وليس مجرد شكله. حيث تمثل الوضعيات المذكورة أدناه أمثلة على تفضيل المضمون على الشكل التالي:

1. عند تحديد فيما إذا كان البند الإشتراطي عبارة عن شرط أو قيد، فعلى اي هيئة حكومية تابعة لحكومة عجمان المنقول إليها ان تبحث فيما إذا كان مطلب إرجاع الأصل أو المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة الأخرى قابل للتنفيذ وامكانية تنفيذه من قبل الجهة الناقلة.
2. إذا لم يكن بمقدور الجهة الناقلة فرض او المطالبة بإرجاع الأصل أو المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة الأخرى، واثبات عدم نفاذ الشروط، وبالتالي سيتم اعتبار البند الإشتراطي على أنه قيد.
3. إذا أشارت تجربة سابقة مع الجهة الناقلة إلى أن هذه الجهة لا تفرض إرجاع الأصل المنقول أو المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة الأخرى عند حدوث المخالفات على الجهة المنقولة، فقد تستنتج الجهة الحكومية المنقول إليها بأن البند الإشتراطي له شكل الشرط ولكن مضمونه يمثل قيدا، ولذلك فإنه يعتبر قيدا.
4. إذا لم يكن لدى الجهة الحكومية المنقول إليها تجربة مع الجهة الناقلة، مما يجعلها غير قادرة على الجزم أن الجهة الناقلة لن تلجأ للبنود المتعلقة بإستعادة الأصول، وأنها لا تملك أي دليل بخلاف ذلك. فإن الجهة المنقول إليها، ستفترض أن الجهة الناقلة ستنفذ البند الإشتراطي وبالتالي يحقق البند الإشتراطي تعريف الشرط.

5.5. قياس الإلتزامات من المعاملات غير التبادلية

تقوم الجهة الحكومية بقياس الإلتزام الناتج عن معاملة غير تبادلية إستنادا على أفضل تقدير للمبلغ المطلوب لتسوية الإلتزام التعاقدي الحالي في تاريخ التقرير.

عندما يتم الإعتراف بإلتزام، وسيكون مسجلا لفترة زمنية طويلة قد يؤثر ذلك على القيمة الزمنية للأموال ويجعلها هامة. على هذا الأساس يتم قياس الإلتزام بالقيمة الحالية للمبالغ الذي من المتوقع دفعها في المستقبل. يتم تحديد هذه القيمة الحالية بالرجوع إلى سياسة "المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة".

6. التحويلات الأخرى

6.1. الإعفاء من الديون والإلتزامات

ينشأ الإيراد من الإعفاء من الديون عند تنازل اصحاب الحق (المقرضون أو الدائنون) عن حقهم في تحصيل دين من جهة حكومية، ما ينتج عنه فعليا إلغاء الإلتزام. على هذه الأساس تقوم الجهة الحكومية التابعة لحكومة عجمان بالاعتراف بإيراد من معاملة غير تبادلية نتيجة إلغاء الإعتراف بالالتزام.

تعترف الجهة الحكومية بإرتفاع في صافي الأصول، وليس إعتراف بإيراد من معاملة غير تبادلية، إذا كان الإعفاء من الدين يلبي تعريف مساهمة من المالكين.

يتم قياس الإيراد الناشئ من الإعفاء من الديون بالقيمة العادلة للدين المعفى، ويكون عادة مبلغ الإيراد المسجل هو مبلغ الدين المعفى.

مثال: الإعفاء من الديون

قام البنك المركزي لدولة الإمارات العربية المتحدة بإعفاء دائرة الميناء والجمارك من تسديد الرصيد المستحق على قرض، تبلغ القيمة الدفترية للقرض في تاريخ إصدار قرار الإعفاء 1.5 مليون درهم إماراتي.

قام البنك المركزي بتأكيد الرصيد المسجل في دفاتر دائرة الميناء والجمارك وقرار الإعفاء من خلال رسالة رسمية موجهة الى دائرة المالية.

على هذا الاساس، تقوم دائرة الميناء والجمارك بتسجيل المعاملة كما يلي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
إلتزام: قرض من البنك المركزي	المركز المالي	1,500,000	
إيراد من معاملة غير تبادلية	الأداء المالي		1,500,000

6.2. الغرامات والمخالفات

تمثل الغرامات منافع إقتصادية أو خدمات مستقبلية متوقعة تقبضها أو تستحقها الجهة الحكومية إستنادا على قرارات تحددها محكمة أو هيئة إنفاذ قانونية أخرى نتيجة لقيام فرد أو جهة بمخالفة القوانين أو الأنظمة. على هذا الأساس، تقوم الجهة الحكومية بالإعتراف بالغرامات عند إستحقاقها كإيرادات وكذمم مدينة عندما يلبي المبلغ مستحق القبض تعريف الأصل ومعايير الإعتراف به كأصل كما هو موضح في القسم 5.2.1 - الإعتراف بالأصول الناتجة عن التحويلات.

لتسجيل إيرادات وذمم مدينة من الغرامات والمخالفات تقوم الجهة الحكومية بالتأكد من إستيفاء الشروط التالية:

1. تقوم الجهة الحكومية بتحصيل المبلغ بصفتها الجهة المخولة بتحصيل المبالغ ومتابعتها وليس بصفتها كوكيل؛
2. وقوع المخالفة نتيجة لحدث سابق؛
3. يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الإقتصادية المستقبلية أو الخدمات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل إلى الجهة الحكومية؛
4. يمكن تقدير قيمة الإيراد والذمم المدينة بشكل موثوق.

تقوم الجهة الحكومية بقياس الإيراد والذمم المدينة الناشئة من الغرامات والمخالفات بأفضل تقدير لتدفق الموارد.

مثال: الغرامات

قامت دائرة البلدية والتخطيط بإصدار غرامة لمركز صحي نتيجة عدم إلتزامها باللوائح الصادرة عن الحكومة. تم إصدار المخالفة في تاريخ 15 ديسمبر 2018 بقيمة 20,000 درهم إماراتي.

يعتبر 31 ديسمبر هو تاريخ إغلاق السنة المالية وإعداد البيانات المالية.

على هذا الاساس، تقوم دائرة البلدية والتخطيط بتسجيل المعاملة في 15 ديسمبر كما يلي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
ذمم مدينة - غرامات	المركز المالي	20,000	
إيراد من معاملة غير تبادلية	الأداء المالي		20,000

6.3. التركات

التحويل من التركة هو نقل للأصول وفقا لأحكام إرادة الشخص المتوفى الواردة في وصيته، والتي تنص على نقل الأصول إلى جهة الحكومية معينة.

تقوم الجهة الحكومية المعنية بالإعتراف بالأصول والإيرادات من التركات عند إستيفاء الشروط التالية:

1. يكون من المحتمل تدفق منافع إقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة إلى الجهة؛
2. يكون من الممكن قياس القيمة العادلة للأصول بشكل موثوق.
3. وفي حال التنازع على الوصية، قد يؤثر ذلك على إحتمالية تدفق الأصول إلى الجهة.

يتم تحديد القيمة العادلة للأصول المنقولة من التركات بقيمتها العادلة كما في تاريخ الإستحواذ الذي يمكن التحقق منه بالرجوع إلى سوق نشطة أو من خلال التثمين يقوم عضو

من مهنة التقييم يحمل مؤهلا مهنيا معترفا به بعملية التثمين. عادة، يتم التحقق من القيمة العادلة للعديد من الأصول بسهولة من خلال الرجوع إلى الأسعار المعروضة في سوق نشطة.

6.4. الهدايا والتبرعات

تعتبر الهدايا والتبرعات تحويلات طوعية للأصول من قبل أطراف أخرى (قد يشمل ذلك جهة حكومية تابعة أو جهة حكومية أخرى أو جهة دولية أو جهة أو فرد)، وقد تشمل الهدايا والتبرعات:

1. النقد والأصول النقدية الأخرى؛
2. السلع العينية؛

3. أصول (مثل الممتلكات والمعدات).

يكون الحدث السابق الذي يؤدي إلى السيطرة على الموارد التي تم تحويلها هو استلام الهدية أو التبرع، ويكون عادة خال من أي بنود اشتراطية. حيث تقوم الجهة الحكومية بالاعتراف بالأصول والإيراد المتعلقة بالهدايا والتبرعات عند استيفاء الشروط التالية:

1. يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات مستقبلية متوقعة إلى الجهة؛
2. يكون من الممكن قياس القيمة العادلة للأصول بشكل موثوق.

يتم تحديد القيمة العادلة للأصول المنقولة من الهدايا والتبرعات بقيمتها العادلة كما في تاريخ الاستحواذ الذي يمكن التحقق منه بالرجوع إلى سوق نشطة أو من خلال التثمين كما هو مبين في القسم 6.3 أعلاه.

مثال: تبرع خال من أي شروط

بتاريخ 15 ديسمبر، قامت شركة خاصة بالتبرع بعدد 5 سيارات مستعملة إلى دائرة الموارد البشرية دون تحديد أي شروط خاصة فيما يتعلق باستعمالها، حيث بدأت دائرة الموارد البشرية باستعمال السيارات المحولة ابتداء من تاريخ 10 فبراير مع العلم انه تم استيفاء إجراءات تسجيل السيارات بهيئة الطرقات بتاريخ 20 يناير.

قامت دائرة الموارد البشرية بتقييم السيارات بالرجوع إلى سوق نشطة، حيث تم الإتصال بثلاثة موردين لنفس الصنف من السيارات المنقولة وتم طلب الأسعار المتعامل بها استنادا على نفس الخصوصيات. بينت التسعيرات المستعلمة من الموردين عدم تفاوت كبير في الأسعار، حيث تم تقييم السيارات بقيمة 250,000 درهم إماراتي.

على هذا الاساس، تقوم دائرة الموارد البشرية بتسجيل المعاملة كما يلي:

على دائرة الموارد البشرية تسجيل الأصول والإيراد عند الاستحواذ نتيجة لعملية نقل الأصل، أي بتاريخ 15 ديسمبر (يجب التأكد من وجود اتفاقية ملزمة بتاريخ 15 ديسمبر، وخلاف ذلك يتم الاعتراف بالأصول عند استحواذ السيارات قانونيا، بتاريخ 20 يناير).

الوصف	البيان	مدين	دائن
ممتلكات و مصانع و معدات – سيارات	المركز المالي	250,000	
إيراد من معاملة غير تبادلية - تبرعات	الأداء المالي		250,000

6.5. الخدمات العينية

تشمل الخدمات العينية الخدمات التي تقدمها أطراف أخرى (قد يشمل ذلك جهة حكومية تابعة أو جهة حكومية أخرى أو جهة دولية أو جهة أو فرد)، وقد تشمل هذه الخدمات ما يلي، للذكر وليس للحصر:

1. المساعدات الفنية من الحكومات أو المنظمات الدولية الأخرى؛
2. قد تحصل الجهات الحكومية على خدمات من المتطوعين؛
3. قد تحصل المدارس الحكومية على خدمات تطوعية من الآباء كمعاونين للمعلمين أو كأعضاء في مجلس الإدارة.

لا يتم الاعتراف بالخدمات العينية كأصول وكإيراد من معاملات غير تبادلية، وذلك خاصة بسبب عدم القدرة على تأكيد حصول الجهة الحكومية المعنية على السيطرة على الخدمات وقياس القيمة العادلة لهذه الخدمات.

مع ذلك تقوم الجهة الحكومية بالإفصاحات المتعلقة بالخدمات العينية في هذه الحالات:

1. إذا كانت قيمة الخدمات هامة؛
2. عندما تعتبر الخدمات التي يقدمها المتبرعون غير هامة من حيث قيمتها ولكنها هامة بطبيعتها.

6.6. القروض الميسرة

القروض الميسرة هي القروض التي تستلمها الجهة الحكومية بأسعار فائدة تعتبر أقل من أسعار السوق أو بدون سعر فائدة. حيث يعتبر جزء القرض واجب التسديد بالإضافة إلى دفعات الفائدة، إن وجدت، كمعاملة تبادل ويتم محاسبتها وفقا لسياسة "الأدوات المالية"، بينما يتم التعامل مع الفرق بين الفوائد المحتسبة استنادا على سعر الفائدة المطبق على القرض وسعر الفائدة المتداول في السوق لقروض مماثلة على انه إيراد من معاملة غير تبادلية ينبغي محاسبته وفقا لهذه السياسة.

تقوم الجهة الحكومية بتحديد الفرق بين الفوائد المحتسبة استنادا على سعر الفائدة المطبق على القرض وسعر الفائدة المتداول في السوق لقروض مماثلة عند الاعتراف المبدئي للقرض،

ويتم الاعتراف بهذا الفرق على أنه إيراد من معاملة غير تبادلية، إلا إذا كان يوجد إلتزام حالي (شرط).

مثال: تحديد الجزء المتعلق بمعاملة إيراد غير تبادلي من قرض ميسر

في السنة الحالية، استلمت دائرة المالية قرض ميسر (دون فائدة) من البنك المركزي لدولة الإمارات العربية بقيمة 500 مليون درهم إماراتي لتطوير البنية التحتية بمدينة عجمان خلال الأربع السنوات المقبلة.

تم الإتفاق على تسديد قيمة القرض خلال الخمسة السنوات المقبلة على هذا الشكل:

نهاية السنة 1	10%
نهاية السنة 2	20%
نهاية السنة 3	30%
نهاية السنة 4	40%

حاليا، يتم تداول القروض المماثلة في الأسواق المالية باعتماد معدل سعر فائدة بقيمة 5%.

استنادا على هذه المعلومات تقوم دائرة المالية بتسجيل المعاملة كما يلي:

1. تحديد الفرق بين الفوائد المحتسبة استنادا على سعر الفائدة المطبق على القرض وسعر الفائدة المتداول في السوق لقروض مماثلة: وفقا لسياسة "الأدوات المالية"، يتم احتساب القيمة الحالية العادلة للتدفقات النقدية المستقبلية المتعلقة بالقرض، والتي تبلغ 432,438,130 درهم إماراتي. وعلى هذا الأساس يعتبر الفرق الذي يبلغ قيمة 67,561,870 درهم إماراتي إيراد من معاملات غير تبادلية.

2-. عند عقد الإتفاقية الإعتراف المبدئي بالنقد المستلم من البنك المركزي والقرض والإيراد المتعلق بالجزء غير التبادلي من المعاملة:

الوصف	البيان	مدين	دائن
نقدية - بنك	المركز المالي	500,000,000	
قرض	المركز المالي		432,438,130
إيراد من معاملة غير تبادلية	الأداء المالي		67,561,870

7. الإفصاحات

تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح على المعلومات التالية:

1. مبلغ الإيراد من المعاملات غير التبادلية المعترف به خلال الفترة حسب فئات رئيسية تبين بشكل منفصل الآتي:
    - الضرائب، مبينة الفئات الرئيسية للضرائب بشكل منفصل؛
    - التحويلات، مبينة الفئات الرئيسية لإيراد التحويل.
2. مبلغ الذمم المدينة المعترف به فيما يتعلق بالإيراد غير التبادلي؛
3. مبلغ الإلتزامات المعترف به فيما يتعلق بالأصول المنقولة الخاضعة لشروط؛
4. مبلغ الإلتزامات المعترف بها فيما يخص القروض الميسرة التي تخضع للشروط؛
5. مبلغ الأصول المعترف بها الخاضعة لقيود وطبيعة تلك القيود؛
6. مبلغ المقبوضات المستلمة مقدما والمتعلقة بمعاملة غير تبادلية؛
7. مبلغ أي إلتزامات معفاة.

ضمن ملخص السياسات المتبعة تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح على المعلومات التالية:

1. السياسات المحاسبية المعتمدة للإعتراف بالإيرادات من المعاملات غير التبادلية؛
2. الأساس الذي يتم وفقه قياس القيمة العادلة للموارد المتدفقة فيما يتعلق بالفئات الرئيسية للإيراد من معاملات غير تبادلية؛
3. معلومات حول طبيعة الضريبة فيما يتعلق بالفئات الرئيسية للإيراد الضريبي الذي لا تستطيع الجهة الحكومية قياسه بشكل موثوق خلال الفترة التي يقع فيها الحدث الخاضع للضريبة؛
4. طبيعة ونوع الفئات الرئيسية للتركات والهدايا والتبرعات مبينة بشكل منفصل الفئات الرئيسية للسلع العينية المستلمة.

تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح على الخدمات العينية المستلمة في هذه الحالات:

إذا كانت قيمة الخدمات العينية المستلمة هامة؛

إذا تعتبر الخدمات التي يقدمها المتطوعون هامة بطبيعتها، وذلك بهدف تحديد اعتماد الجهة الحكومية على فئة معينة من الخدمات العينية.

دليل السياسات المحاسبية

الباب السادس - مبادئ محاسبية عامة وأسس اعداد البيانات المالية

جدول محتويات الباب

التعريفات 247
السياسة 16 - تطبيق السياسات المحاسبية للمرة الأولى 254
السياسة 17 – السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء 275
السياسة 18 – عرض البيانات المالية 287
السياسة 19 – بيانات التدفق النقدي 301
السياسة 20 - الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة 312
السياسة 21 - عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية 321
السياسة 22 – الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير 332
السياسة 23 - اثار التغييرات في اسعار الصرف الأجنب 339

نبذة عامة حول المبادئ المحاسبية العامة وأسس اعداد البيانات المالية للحكومة

يشمل هذا الباب السياسات المحاسبية التي يتوجب على الجهة الحكومية اتباعها للتأكد من اعداد بيانات مالية ذات جودة عالية ومن عرض المعاملات والاحداث بأعلى درجة من الشفافية والمساءلة.

يشمل هذا الباب السياسات المتعلقة بتحديد أسس الاعداد والعرض العادل للبيانات المالية للجهة الحكومية من خلال التطرق إلى المواضيع الرئيسية التالية:

1. إرشادات للجهة الحكومية عند تطبيق السياسات للمرة الأولى فيما يتعلق بالآتي:
    - متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والافصاح في البيانات المالية؛
    - الاعفاءات المسموح بها خلال فترة تطبيق سياسات محاسبة الاستحقاق؛
2. تحديد ضوابط اختيار وتغير السياسات المحاسبية التي تتبعها الجهة الحكومية من اجل تعزيز ملاءمة ومصداقية البيانات المالية وتحسين قابلية المقارنة لتلك البيانات مع مرور الوقت؛
3. تحديد المعالجة المحاسبية الناتجة عن اية تغيرات في التقديرات لبنود معينة أو اية أخطاء، وتحديد أثرها على البيانات المالية للجهة الحكومية وعلى معلومات المقارنة؛
4. شرح لمكونات وهيكل البيانات المالية وتحديد متطلبات العرض والافصاح الواجب وجودها في البيانات المالية للجهة الحكومية بالإضافة إلى تحديد خصائصها النوعية؛
5. التطرق إلى أسس عرض التدفقات النقدية من خلال بيان التدفق النقدي وكيفية تصنيف التدفقات النقدية بناءا على مصدرها بين أنشطة تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية؛
6. تقييم الاحداث التي تطرأ على الجهة الحكومية بعد تاريخ اعداد البيانات المالية وتحديد فيما إذا كانت تلك الأحداث هي احداث معدلة أو غير معدّلة للبيانات المالية، والافصاح عن المعلومات ذات الصلة التي من شأنها ان تعزز من شفافية وصحة البيانات المالية؛

7. تحديد متطلبات الافصاح عن الأطراف ذات العلاقة وذلك لتسهيل فهم بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي للجهة الحكومية بشكل أفضل ومعرفة انواع المعاملات التي تحصل بين الجهة الحكومية والأطراف ذات العلاقة؛
8. تحديد متطلبات العرض والافصاح في البيانات المالية فيما يتعلق بمعلومات الموازنة للجهة الحكومية التي تتيح ميزانيتها للعامة، حيث يتوجب على الجهة الحكومية عرض تسوية بين الموازنة والمبالغ الفعلية المدرجة في البيانات المالية والافصاح عن الفروقات الجوهرية بحيث تؤدي الجهة الحكومية واجباتها من ناحية المساءلة وتعزز من شفافية بياناتها المالية.

التعريفات

المصطلح	التعريف
الأحداث بعد تاريخ إعداد البيانات المالية	هي الوقائع التي تحدث بين تاريخ إعداد البيانات المالية وتاريخ إعتمادها للإصدار، سواء إيجابية أم غير ايجابية حتى لو حدثت هذه الوقائع بعد: 1. الإعلان عن صافي الفائض أو العجز؛ 2. إعتماد البيانات المالية لجهة مسيطر عليها؛ 3. نشر أية معلومات أخرى ذات صلة بالبيانات المالية. ويمكن تمييز هذه الأحداث بناء على النوعين التاليين: 1. الأحداث المتعلقة بظروف كانت قائمة في تاريخ إعداد البيانات المالية (أحداث يتوجب على الجهة الحكومية تعديل القوائم المالية عند وقوعها حتى بعد تاريخ إعداد البيانات المالية)؛ 2. الوقائع المتعلقة بظروف ظهرت بعد تاريخ إعداد البيانات المالية (أحداث لا تقوم الجهة الحكومية بتعديل القوائم المالية عند وقوعها حتى بعد تاريخ إعداد البيانات المالية).
أخطاء الفترة السابقة	الإغفالات والاخطاء في البيانات المالية للجهة الحكومية لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة نتيجة لإخفاق في الاستخدام، أو الإساءة في الاستخدام، للمعلومات الموثوقة التي: 1. كانت متوفرة عند التصريح بإصدار البيانات المالية لتلك الفترات؛ 2. كان من الممكن الحصول عليها وأخذها بالاعتبار عند إعداد وعرض البيانات المالية لتلك الفترات.

المصطلح	التعريف
	وتشمل تلك الأخطاء آثار الأخطاء الحسابية، والأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، والسهو أو التفسيرات الخاطئة للوقائع، والاحتيال.
الادارة	تعني ادارة الجهة الحكومية، إلا في حالة تحديد غير ذلك.
اساس الموازنة	وتعني الاساس المحاسبي المعتمد في الموازنة التي تم المصادقة عليها.
اساس قابل للمقارنة	وتعني المبالغ الفعلية والمعروضة وفقا لأساس محاسبي مشابه واساس تصنيف مشابه لنفس الجهة الحكومية والفترة الخاصة بالموازنة المصادق عليها.
أساس الاستحقاق	هو الأساس المحاسبي الذي يتم الاعتراف بموجبه بالمعاملات والاحداث عند وقوعها (وليس فقط عند استلام أو دفع النقد أو ما يعادله). بالتالي، تسجل المعاملات والأحداث المحاسبية ويعترف بها في البيانات المالية للفترات الزمنية الخاصة بها. إن العناصر التي يتم الإعتراف بها بموجب محاسبة الإستحقاق هي الأصول والإلتزامات وصافي الأصول/حقوق الملكية والإيراد والمصاريف.
الأساس المحاسبي السابق	هو أي أساس محاسبي كانت تستخدمه الجهة الحكومية في اعداد بياناتها المالية قبل تطبيقها أساس الإستحقاق طبقا. حيث يمكن أن يكون: 1. أساس نقدي؛ أو 2. أساس نقدي معدل؛ أو 3. أساس استحقاق معدل؛ أو 4. أي أساس آخر.
الأصول	هي الموارد التي تسيطر عليها الجهة الحكومية نتيجة لأحداث سابقة، ويتوقع أن تتدفق منها منافع إقتصادية مستقبلية أو إمكانية خدمة للجهة الحكومية.
الأطراف ذات العلاقة	تعتبر جهتان حكوميتان بأنهما أطراف ذات علاقة إذا كان أحدهما (أ) يملك القدرة على السيطرة على الطرف الآخر (ب) كان له تأثير كبير على الطرف الآخر عند إتخاذ قرارات مالية أو تشغيلية، أو إذا كانت

المصطلح	التعريف
	الجهتان الحكوميتان خاضعتان لرقابة مشتركة. تشمل الأطراف ذات العلاقة ما يلي: 1. الجهات الحكومية التي تسيطر بشكل مباشر أو غير مباشر، على جهة حكومية أخرى، أو تكون مسيطر عليها من قبل جهة حكومية ثانية؛ 2. الجهات الحكومية الزميلة (أنظر سياسة "الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة")؛ 3. موظفو الإدارة الرئيسيون وأعضاء عائلاتهم المقربين؛ 4. المؤسسات الخاصة التي يملك فيها أي من الأشخاص حصة ملكية كبيرة، بشكل مباشر أو غير مباشر، أو التي يكون مثل هؤلاء الأشخاص قادرين على ممارسة تأثير كبير عليها.
الإعفاءات المؤثرة	هي الإعفاءات التي تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية وعلى قدرة الجهة المطبقة للمرة الأولى على تأكيد التوافق الكامل مع السياسات.
الإعفاءات غير المؤثرة	هي الإعفاءات التي لا تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية ولا على قدرة الجهة المطبقة للمرة الأولى على تأكيد التوافق الكامل مع السياسات.
أفراد العائلة المقربين	هم الأقرباء المباشرون لشخص معين، أو أعضاء الأسرة المباشرة الذين يتوقع أن يكون لهم تأثير على ذلك الشخص أو أن يتأثروا به في تعاملاتهم مع الجهة.
الالتزامات	هي الالتزامات الحالية للجهة الحكومية التي تنجم عن أحداث سابقة، والتي يتوقع أن ينتج عن تسويتها تدفق صادر من الجهة الحكومية من الموارد التي تتضمن منافع اقتصادية أو إمكانية خدمة.
الأنشطة الاستثمارية	هي أنشطة إمتلاك وبيع الأصول والإستثمارات طويلة الأجل التي لا تشملها النقد المعادل.
الأنشطة التشغيلية	هي أنشطة الجهة الحكومية التي لا تصنف ضمن الأنشطة الإستثمارية أو الأنشطة التمويلية.
الأنشطة التمويلية	تمثل الأنشطة التي تؤدي إلى تغيرات في حجم وتكوين التمويل والإقتراضات.
الأهمية المادية أو الجوهرية	تعتبر الحالات التي يتم من خلالها حذف بعض البنود أو عرضها بشكل مغلوط جوهرية إذا كان من الممكن أن تؤثر بشكل فردي أو جماعي

المصطلح	التعريف
	على قرارات أو تقييمات المستخدمين التي تعتمد على البيانات المالية. وتعتمد الأهمية المادية أو الجوهرية على طبيعة ومقدار الحذف في البنود أو العرض المغلوط المقدر في الظروف المحيطة. ويمكن أن تكون طبيعة أو حجم البند، أو كلاهما، هو العامل المحدد. إن تقييم فيما إذا كان حذف بعض البنود أو عرضها بشكل مغلوط يؤثر على قرارات المستخدمين ويكون بالتالي ذو أهمية جوهرية، يتطلب دراسة خصائص أولئك المستخدمين. ويفترض أن لدى المستخدمين معرفة معقولة بالجهات الحكومية والأنشطة الاقتصادية والمحاسبة كما لديهم رغبة في دراسة المعلومات بدرجة معقولة من الاجتهاد. لذلك ينبغي أن يأخذ التقييم بعين الاعتبار كيف يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن يتم التأثير على المستخدمين الذين يتمتعون بهذه الخصائص في اتخاذ القرارات وتقييمها.
أول بيانات مالية متوافقة مع متطلبات سياسات محاسبة الاستحقاق لحكومة عجمان	هي أول بيانات مالية تتوافق فيها الجهة الحكومية بشكل كامل مع متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح المذكورة في السياسات، بحيث تحتوي هذه البيانات المالية على بيان صريح وغير مشروط بالتوافق الكامل مع السياسات.
الايراد	هو إجمالي التدفق الوارد من المنافع الاقتصادية أو إمكانية الخدمة خلال فترة التقرير عندما تؤدي هذه التدفقات الواردة إلى زيادة في صافي الأصول/ حقوق الملكية.
الايضاحات	هي معلومات يتم إيضاحها في البيانات المالية بالإضافة إلى تلك المعروضة في بيان المركز المالي، وبيان الأداء المالي وبيان التغيرات في صافي الأصول وبيان التدفق النقدي. وتقدم هذه المعلومات إيضاحات وشروحات وصفية أو تحليلا للبنود المفصح عنها في البيانات المالية ومعلومات حول البنود غير المؤهلة للإعتراف بها في تلك البيانات.
بيان المركز المالي الافتتاحي	هو بيان المركز المالي في تاريخ اعتماد السياسات.
البيانات المالية الانتقالية	هي البيانات المالية التي تبدأ فيها الجهة الحكومية بتطبيق السياسات، ولكن لا تحتوي على بيان صريح وغير مشروط بالامتثال الكامل لهذه السياسة وذلك بسبب استخدام واحد أو أكثر من

المصطلح	التعريف
	الإعفاءات المؤثرة المسموح بها خلال الفترات الانتقالية، والتي تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية وفقاً لمبدأ الاستحقاق.
التأثير الهام	هو القدرة على المشاركة في إتخاذ قرارات السياسة المالية والتشغيلية في جهة حكومية معينة، ولكن ليس القدرة على السيطرة على تلك السياسات. ويمكن ممارسة التأثير الهام بطرق عديدة، وغالبا ما يكون من خلال التمثيل في مجلس الإدارة أو في هيئة حاكمة مماثلة، ويمكن أن يمارس أيضا من خلال المشاركة في: 1. عملية وضع السياسة؛ 2. المعاملات ذات القيم الجوهرية بين الجهات الحكومية؛ 3. تبادل الموظفين الإداريين؛ 4. الاعتماد على المعلومات الفنية. يمكن تحقيق التأثير الهام من خلال الحصول على حصة ملكية أو بموجب قانون أو إتفاقية تنص على ذلك.
تاريخ التبني	هو التاريخ التي تطبق فيه الجهة الحكومية السياسات للمرة الأولى، ويبدأ من بداية فترة التقارير (السنة المالية) التي تتبنى خلالها الجهة الحكومية هذه السياسة، والتي تقوم في نهايتها بعرض اما: 1. بياناتها المالية بطريقة تتوافق بشكل كامل مع السياسات؛ أو 2. بعرض بيانات مالية انتقالية (تهدف الى التوافق الكامل مع السياسات في نهاية الفترة الانتقالية).
التخصيص	هو تفويض ممنوح من قبل السلطة التشريعية من اجل تخصيص الأموال لأغراض معينة.
التدفقات النقدية	تمثل تدفقات النقد والنقد المعادل الواردة والصادرة.
التطبيق بأثر رجعي	هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى كما لو كانت تلك السياسة مطبقة دائما.
التطبيق بأثر مستقبلي	هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على المعاملات والأحداث والظروف الأخرى بعد التاريخ الذي تم فيه تغيير السياسة المحاسبية وإثبات أثر التغير في التقدير المحاسبي في الفترة الحالية والفترات المستقبلية المتأثرة بالتغير بشكل يؤثر على البيانات المالية الحالية والبيانات المالية المستقبلية.

المصطلح	التعريف
التعديل للبيانات بأثر رجعي	هو تصحيح الاعتراف بمبالغ البنود في البيانات المالية وقياسها والافصاح عنها كما لو ان خطأ الفترة السابقة لم يحدث مطلقا.
التغير في التقدير المحاسبي	هو عبارة عن تعديل في القيمة الدفترية لأصل أو التزام، أو مبلغ الاستهلاك الدوري للأصل، الناتج عن تقييم الوضع الحالي للأصول والالتزامات، والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بها. وتنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من المعلومات أو التطورات الجديدة، وبالتالي فهي لا تعتبر كتصحيح لأخطاء.
التكلفة الاعتبارية	هو مبلغ يستخدم كبديل لتكلفة الاستحواذ أو التكلفة المستهلكة في تاريخ معين.
التوزيعات للمالكين	تعني المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة التي توزعها الجهة الحكومية على كافة مالكيها أو بعضهم، سواء كانت عائدا على الاستثمار أو استردادا للاستثمار.
الجهة المطبقة للمرة الأولى	هي الجهة الحكومية التي تقوم بتطبيق السياسات للمرة الأولى.
دورة التشغيل الإعتيادية	تعرف دورة التشغيل للجهة الحكومية على أنها الوقت المستغرق في تحويل المدخلات أو الموارد إلى مخرجات. ويفترض أن تكون مدتها 12 شهرا في الحالات التي تكون فيها غير قابلة للتحديد بشكل واضح.
الرقابة	يعني الإشراف على أنشطة الجهة الحكومية عن طريق السيطرة أو ممارسة تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية للجهة الحكومية.
السياسات المحاسبية	هي المبادئ والأسس والأعراف والقواعد والممارسات المحددة التي تتبناها الجهة الحكومية في إعداد وعرض بياناتها المالية.
صافي الأصول/ حقوق الملكية	هي الحصة المتبقية في أصول الجهة الحكومية بعد اقتطاع كافة التزاماتها في بيان المركز المالي، وقد تكون سالبة أو موجبة.
عدم قابلية التطبيق	يعد تطبيق المتطلبات غير ممكنا عندما تكون الجهة الحكومية غير قابلة للتطبيق بالرغم من بذل كل جهد معقول للقيام بذلك. بالنسبة لفترة سابقة محددة، يعتبر من غير الممكن تطبيق التغير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي أو تعديل البيانات بأثر رجعي لتصحيح خطأ ما في الحالات التالية: 1. إذا كان من غير الممكن تحديد اثار التطبيق أو تعديل البيانات بأثر رجعي؛

المصطلح	التعريف
	2. إذا اقتضى التطبيق أو التعديل بأثر رجعي افتراضات حول ما كانت ستكون عليه نية ادارة الجهة الحكومية في تلك الفترة؛ أو 3. إذا اقتضى التطبيق أو التعديل بأثر رجعي تقديرات هامة للمبالغ وكان من المستحيل التمييز بموضوعية حول المعلومات المتعلقة بتلك التقديرات التي: ✓ توفر أدلة على الظروف التي كانت قائمة في التاريخ (التواريخ) التي ينبغي فيها الاعتراف بتلك المبالغ أو قياسها أو الافصاح عنها؛ و ✓ كان من الممكن ان تكون متوفرة عندما تم التصريح بإصدار البيانات المالية لتلك الفترة السابقة.
عمليات الأطراف ذات العلاقة	هي تحويل الموارد أو الإلتزامات بين الأطرف ذات العلاقة بصرف النظر عما إذا تم تسعيرها أم لا. ويستثنى من عمليات الأطراف ذات العلاقة العمليات التي تتم مع أي جهة حكومية أخرى تعتبر أنها طرف ذو علاقة فقط لأنها معتمدة إقتصاديا على الجهة الحكومية المعدة للبيانات المالية وفقا لهذه السياسة أو الحكومة التي تشكل جزء منها فقط.
الفترة الانتقالية	هي الفترة التي تستفيد فيها الجهة الحكومية من واحد أو أكثر من الإعفاءات الانتقالية قبل أن تمتثل بشكل كامل لمتطلبات السياسات.
الكيان الاقتصادي/ المجموعة	هو مجموعة من الجهات الحكومية التي تتألف من جهة حكومية مسيطرة وجهة حكومية واحدة أو أكثر مسيطر عليها.
المبالغ الفعلية	تمثل وصف المبالغ الناتجة عن تنفيذ الموازنة.

المصطلح	التعريف
مساهمات المالكين	تعني المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة التي ساهم بها أطراف من خارج الجهة الحكومية للجهة الحكومية، باستثناء تلك التي ينجم عنها التزامات للجهة الحكومية، والتي نشأ عنها حصة مالية في صافي الأصول/حقوق الملكية في الجهة الحكومية التي: 1. تنقل الحق في كل من توزيعات المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة من قبل الجهة الحكومية خلال فترة حياتها بحيث تكون هذه التوزيعات خاضعة لتدبير المالكين أو ممثليهم، وكذلك توزيعات أية زيادة في الأصول عن الالتزامات في حالة تصفية الجهة الحكومية؛ و/ أو 2. يمكن بيعها أو استبدالها أو تحويلها أو استعادتها.
المصاريف	هي الانخفاض في المنافع الاقتصادية أو امكانية الخدمة خلال فترة التقرير التي تكون على شكل تدفقات خارجة أو استهلاك لأصول أو تكبد التزامات تؤدي الى انخفاض في صافي الأصول/ حقوق الملكية باستثناء تلك المتعلقة بالتوزيعات للمالكين.
مكافآت موظفي الإدارة الرئيسيين	هي أي مقابل أو منفعة يحصل عليها موظفو الإدارة الرئيسيون بشكل مباشر أو غير مباشر من الجهة الحكومية مقابل الخدمات التي قدموها بصفتهم أشخاص ذوي صلاحيات ومسؤوليات التخطيط والتوجيه والسيطرة على الجهة الحكومية أو بصفتهم موظفون في الجهة الحكومية.
المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة	توفر الأصول وسيلة للجهات الحكومية لتحقيق أهدافها، وتنقسم إلى: 1. أصول ينشأ عن استخدامها تدفقات نقدية صافية واردة بطريقة غير مباشرة وتوصف بأن لديها "إمكانية خدمة"؛ و 2. أصول ينشأ عن استخدامها تدفقات نقدية صافية واردة مباشرة وتوصف بأن لديها "منافع إقتصادية مستقبلية".
موظفو الإدارة الرئيسيون	1. جميع المدراء التنفيذيين والأعضاء المسؤولين في الجهة الحكومية بما يشمل مجموعة الإدارة العليا بما في ذلك المدير التنفيذي أو الرئيس الدائم للجهة الحكومية؛

المصطلح	التعريف
	2. أية أشخاص آخرين لهم صلاحية ويتحملون مسؤولية التخطيط والتوجيه والسيطرة على أنشطة الجهة الحكومية. ويشمل هؤلاء الأشخاص: ✓ عضو في الجهة الحكومية على مستوى الحكومة، ويملك صلاحية ويتحمل مسؤولية التخطيط والتوجيه والسيطرة على أنشطة الجهة الحكومية؛ و ✓ أي من المستشارين الرئيسيين لذلك العضو.
الموازنة	تمثل التقديرات التي تبنيها إدارة وتبين من خلالها حجم التدفقات النقدية المتوقع استخدامها أو صرفها خلال فترة معينة وحجم التدفقات النقدية المتوقع توليدها خلال الفترة الزمنية ذاتها. يحمل مصطلح "الموازنة" نفس المعنى المقصود في هذه السياسة من مصطلح "الموازنة".
الموازنة الأصلية	هي الموازنة الأولية المصادق عليها لفترة الموازنة.
الموازنة السنوية	تعني الموازنة المصادق عليها لسنة واحدة. لا تشمل اية تقديرات أو تنبؤات مستقبلية متاحة للعامة التي تخص فترات تتعدى فترة الموازنة.
الموازنة المصادق عليها	وتعني صلاحية الإنفاق المشتقة من القوانين ومشاريع قوانين التخصيص والتشريعات الحكومية والقرارات الأخرى المتعلقة بالإيرادات أو المقبوضات المتوقعة فيما يخص فترة الموازنة.
الموازنة النهائية	هي الموازنة الأصلية المعدلة بما يخص كافة الاحتياطات والمبالغ المرحلة والتحويلات والتوزيعات والتخصيصات الإضافية والتغيرات التشريعية الأخرى المعتمدة والمطبقة على فترة الموازنة أو التغيرات الرسمية المشابهة.
الموازنة متعددة السنوات	هي موازنة مصادق عليها لما يزيد عن سنة واحدة. ولا تشمل تقديرات أو تنبؤات مستقبلية متاحة للعامة التي تخص فترات تتعدى فترة الموازنة.
النقد	يشمل النقد في الخزينة والنقد في البنك.
النقد المعادل	يشمل الاستثمارات ذات السيولة العالية التي تستحق خلال فترة 3 أشهر أو أقل، وتعتبر جاهزة للتحويل إلى قيمة معلومة من النقد ومعرضة لمخاطر ضئيلة فيما يتعلق بالتغيرات في القيمة.

المصطلح	التعريف
الإدارة/ الإدارة في الجهة الحكومية	يتم الإشارة إلى الإدارة في هذا الدليل إلى الإدارة المسؤولة عن العمليات المالية في الجهة الحكومية.

السياسة 16 – تطبيق السياسات المحاسبية للمرة الأولى

جدول محتويات سياسة تطبيق السياسات المحاسبية للمرة الأولى

1. هدف السياسة 258
2. النطاق 258
3. البيانات المالية للجهة المطبقة للمرة الأولى 259
3.1. أول بيانات مالية متوافقة مع متطلبات هذه السياسة 259
3.2. البيانات المالية الانتقالية المعدة وفقا لهذه السياسة 259
4. الاعتراف والقياس 261
4.1. بيان المركز المالي الافتتاحي 261
4.2. السياسات المحاسبية 261
4.3. التقديرات 261
5. العرض العادل والتوافق مع السياسات 262
6. الإعفاءات خلال الفترة الانتقالية (مدة ثلاث سنوات) 262
7. الإعفاءات المؤثرة: تؤثر على العرض العادل والتوافق مع السياسات خلال فترة التبني 263
7.1. اعفاءات الاعتراف و/أو قياس الأصول و/أو الالتزامات 263
7.2. الاعتراف و/أو قياس الإيرادات من المعاملات غير التبادلية 263
7.3. إعفاءات أخرى 264
7.3.1. سياسة "تكاليف الاقتراض" 264
7.3.2. سياسة "عقود الإيجار" 264
7.3.3. سياسة "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" 264
7.3.4. سياسة "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة" 264
7.3.5. سياسة "البيانات المالية المنفصلة" 264
7.3.6. سياسة "البيانات المالية الموحدة" 265
7.3.7. سياسة "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة" 265
8. الإعفاءات غير المؤثرة: لا تؤثر على العرض العادل والتوافق مع السياسات خلال فترة التبني 265

8.1. استخدام التكلفة الاعتبارية لقياس الأصول و/أو الالتزامات 265
8.2. استخدام التكلفة الاعتبارية لقياس الأصول المستحوذ عليها من خلال معاملات غير تبادلية 266
8.3. استخدام التكلفة الاعتبارية للاستثمارات في الجهات/المنشآت التابعة، المشاريع المشتركة، والمنشآت الزميلة 266
8.4. تاريخ تحديد التكلفة الاعتبارية 266
8.5. الإعفاءات غير المؤثرة المتعلقة ببنود السياسات 267
8.5.1. سياسة "عرض البيانات المالية" 267
8.5.2. سياسة "أسعار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبية" 267
8.5.3. سياسة "تكاليف الاقتراض" 268
8.5.4. سياسة - "عقود الإيجار" 268
8.5.5. سياسة - "تقارير القطاعات" 268
8.5.6. سياسة - "انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد" 268
8.5.7. سياسة - "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" 268
8.5.8. سياسة "منافع الموظفين" 269
8.5.9. سياسة - "الادوات المالية" 269
8.5.10. الاعتراف والقياس: تصنيف الأدوات المالية في تاريخ التبني أو خلال الفترة الانتقالية 269
8.5.11. الاعتراف والقياس: الغاء الاعتراف بالأصول والالتزامات المالية 269
8.5.12. محاسبة التحوط (يرجى مراجعة ملحق سياسة "الأدوات المالية" حينما ينطبق) 270
8.5.13. انخفاض قيمة الأصول المالية 270
8.5.14. سياسة "الأصول غير الملموسة" 270
8.5.15. سياسة "ترتيبات امتياز تقديم الخدمات المانح" 271
8.5.16. سياسة "البيانات المالية المنفصلة وسياسة "البيانات المالية الموحدة" وسياسة "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة" 271
9. الإفصاحات 272
9.1. شرح الانتقال الى السياسات المحاسبية لحكومة عجمان 272
9.2. التسويات 273
9.3. الإفصاحات المطلوبة عند استخدام التكلفة الاعتبارية للمخزون، العقارات الاستثمارية، الممتلكات والمصانع والمعدات، الأصول غير الملموسة، الأدوات المالية، أو ترتيبات امتياز تقديم الخدمات 273

9.4. الإفصاحات المطلوبة عند استخدام التكلفة الاعتبارية في الاستثمارات في الجهات الحكومية/المنشآت التابعة، المشاريع المشتركة، أو المنشآت الزميلة 273
9.5. إعفاءات متعلقة بمتطلبات الإفصاح في السياسات المحاسبية خلال الفترة الانتقالية 274

1. هدف السياسة

تهدف هذه السياسة إلى تقديم ارشادات للجهة الحكومية المطبقة للمرة الأولى التي تحضر بياناتها المالية عند تبني السياسات للمرة الأولى، وذلك للتمكن من عرض معلومات عالية الجودة في بياناتها المالية، حيث يجب أن تتميز هذه المعلومات بما يلي:

1. الشفافية فيما يتعلق بإنتقال الجهة الحكومية المطبقة للمرة الأولى لمبدأ الاستحقاق وفقا لسياسات؛ و
2. باعتبارها نقطة بداية للمحاسبة على أساس الاستحقاق وفقا لسياسات، بغض النظر عن الإطار المحاسبي الذي كان مطبقا في الجهة الحكومية قبل تاريخ التبني؛ و
3. أن تتجاوز المنفعة من هذه المعلومات تكلفة إعدادها.

تطرق هذه السياسة أساسا الى المواضيع التالية:

1. تحديد متطلبات العرض لأول بيانات مالية للجهة المطبقة للمرة الأولى بشكل متوافق مع متطلبات سياسات محاسبة الاستحقاق لحكومة عجمان؛
2. تحديد الإعفاءات الانتقالية فيما يخص الاعتراف والقياس التي يمكن للجهة المطبقة للمرة الأولى ان تستفيد منها خلال مرحلة التحول إلى اساس الاستحقاق وفقا للسياسات المحاسبية لحكومة عجمان، والتي تنقسم بين:
   - ✓ الإعفاءات التي تؤثر على العرض العادل والتوافق مع السياسات المحاسبية خلال الفترة الانتقالية؛
   - ✓ الإعفاءات التي لا تؤثر على العرض العادل والتوافق مع السياسات المحاسبية خلال فترة تطبيق السياسات المحاسبية لحكومة عجمان.

تحديد متطلبات الافصاح التي يتوجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى التطرق اليها في بياناتها المالية المعدة طبقا لهذه السياسة.

2. النطاق

تنطبق هذه السياسة على الجهات الحكومية المشمولة والمفصلة في مقدمة الدليل.

يتوجب على الجهة الحكومية تطبيق هذه السياسة خلال فترة انتقالها إلى السياسات المحاسبية وذلك سواءاً اختارت الانتقال التدريجي، أو تبني السياسات بشكل كامل في السنة الأولى.

لا تنطبق هذه السياسة عندما تقوم الجهة الحكومية المطبقة للمرة الأولى على سبيل المثال:

1. بالتوقف عن تقديم بيانات مالية وفقا لمبادئ محددة تم عرضها سابقاً إضافة إلى مجموعة أخرى من البيانات المالية التي تضمنت بيان صريح وغير مشروط بالتوافق مع السياسات المحاسبية؛ أو
2. بعرض البيانات المالية في الفترة السابقة وفقا لمبادئ محددة، حيث تضمنت تلك البينات المالية بيان صريح وغير مشروط بالتوافق مع السياسات المحاسبية؛
3. بعرض البيانات المالية في الفترة السابقة والتي تضمنت بيان صريح وغير مشروط بالتوافق مع السياسات المحاسبية، حتى ولو قام مدققو الحسابات بتعديل تقريرهم حول تلك البيانات المالية.

يجب تطبيق هذه السياسة من التاريخ الذي تبدأ فيه الجهة الحكومية المطبقة للمرة الأولى بتطبيق السياسات المحاسبية لحكومة عجمان، وخلال الفترة الانتقالية. تسمح هذه السياسة للجهات الحكومية التي تطبق السياسات المحاسبية لحكومة عجمان للمرة الأولى بالاستفادة من الإعفاءات خلال الفترة الانتقالية.

عند انتهاء الفترة الانتقالية، يتعين على الجهة الحكومية المطبقة للمرة الأولى التي استفادت من الإعفاءات، أن تتوافق بشكل كامل مع متطلبات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح وفقا لهذه السياسة.

لا تنطبق هذه السياسة على التغيرات في السياسات المحاسبية التي تقوم بها الجهة الحكومية التي تطبق بالأساس السياسات المحاسبية، حيث تكون هذه التغيرات ناجمة عن التالي:

1. متطلبات حول التغيرات في السياسات المحاسبية وفقاً لسياسة "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"؛ و
2. متطلبات انتقالية محددة وفقاً لمعايير حكومية أخرى، والتي تعنى بالتغيرات في السياسات المحاسبية التي تقوم بها جهات حكومية التي تتبع بالأساس المعايير الحكومية. ولا تنطبق أي من الأحكام الانتقالية على الجهات المطبقة للمرة الأولى باستثناء ما تم التطرق اليه من أحكام انتقالية في هذه السياسة.

3. البيانات المالية للجهة المطبقة للمرة الأولى

3.1. أول بيانات مالية متوافقة مع متطلبات هذه السياسة

تعتبر البيانات المالية التي تقوم الجهة الحكومية بإعدادها لأول مرة على مبدأ الاستحقاق بعد تاريخ التطبيق بأنها أول بيانات مالية متوافقة مع السياسات المحاسبية لحكومة عجمان بشرط عدم الاستفادة من الإعفاءات المؤثرة، إلا أنه يظل من الممكن اعتبار البيانات المالية للجهة الحكومية بأنها أول بيانات متوافقة مع السياسات المحاسبية إذا تمت الاستفادة من الإعفاءات غير المؤثرة المذكورة في هذه السياسة.

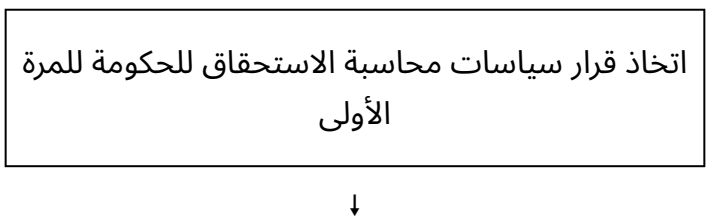
3.2. البيانات المالية الانتقالية المعدة وفقا لهذه السياسة

يعنى بالبيانات المالية الانتقالية، بانها تلك البيانات المالية السنوية التي تعدها الجهة الحكومية المطبقة للمرة الأولى من خلال الاستفادة من بعض الإعفاءات المؤثرة التي تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية، وعلى قدرة الجهة الحكومية على التطبيق الكامل للسياسات.

تعتبر البيانات المالية الانتقالية هي تلك البيانات المالية التي تنتقل بواسطتها الجهة الحكومية من تطبيق أي أساس محاسبي آخر إلى تطبيق السياسات المحاسبية لحكومة عجمان، كما في الحالات التالية (على سبيل المثال):

1. قامت الجهة الحكومية بعرض أحدث بيانات مالية سابقة لها كما يلي:
   - ✓ وفقاً لمبادئ محددة لا تتوافق مع السياسات المحاسبية في كل الأوجه؛
   - ✓ بالتوافق مع السياسات المحاسبية، ولكن البيانات المالية لم تتضمن بيانا صريحا وغير مشروط يدلي بالتوافق مع السياسات المحاسبية؛
   - ✓ تضمنت بيانا صريحا وغير مشروط بالتوافق مع بعض ولكن ليس كل متطلبات السياسات المحاسبية من خلال الاستفادة من الإعفاءات المؤثرة التي توثر على العرض العادل للبيانات المالية وعلى قدرة الجهة على التطبيق الكامل لمتطلبات السياسات المحاسبية؛
   - ✓ طبقا لمبادئ محددة غير متوافقة مع السياسات المحاسبية، الا انه تم استخدام بعض السياسات المحاسبية الفردية لمحاسبة البنود التي لم يتوفر لها مبادئ محددة؛ أو
   - ✓ وفقاً لمبادئ محددة، بتسوية بعض المبالغ مع المبالغ التي تم تحديدها وفقاً لسياسات محاسبة الاستحقاق لحكومة عجمان.
2. قامت بإعداد البيانات المالية وفقاً للسياسات المحاسبية بغرض الاستخدام الداخلي فقط وعدم إتاحتها لمستخدمين خارجيين؛
3. قامت بإعداد حزمة تقارير وذلك بغرض إعداد بيانات مالية موحدة ولكن لم يتم إعداد الحزمة الكاملة من البيانات المالية كما ذكرت سياسة" عرض البيانات المالية"؛ أو
4. لم تقم بعرض بيانات مالية للفترات السابقة.

يوضح الرسم البياني التالي بشكل مبسط تطبيق السياسات المحاسبية للمرة الأولى وفقاً لهذه السياسة:



↓

تكون البيانات المالية الصادرة للجهة الحكومية بعد قرار التبني

أول بيانات متوافقة بشكل كامل مع متطلبات السياسات المحاسبية	بيانات مالية إنتقالية (لمدة اقصاها 3 سنوات من تاريخ التبني)
إذا	**إذا**
• لم يتم الاستفادة من اي من الإعفاءات المؤثرة المذكورة في هذه السياسة • تم تطبيق جميع متطلبات الإعتراف والقياس والعرض والإفصاح المنصوص عليها في السياسات المحاسبية	• تم الاستفادة من أي من الإعفاءات المؤثرة المذكوة في هذه السياسة • تم تطبيق جميع متطلبات الإعتراف والقياس والعرض والإفصاح المنصوص عليها في السياسات المحاسبية (باستثناء الإستفادة من الإعفاءات المؤثرة)

عند حدوث ما تم التطرق اليه في البيانات المالية الانتقالية المعدة وفقا لسياسات محاسبة الاستحقاق للحكومة

4. الاعتراف والقياس

4.1. بيان المركز المالي الافتتاحي

يتعين على الجهة الحكومية التي تطبق السياسات المحاسبية للمرة الأولى أن تقوم بإعداد بيان المركز المالي الافتتاحي، والذي يعتبر الخطوة الأولى في المحاسبة على أساس الاستحقاق وفقا لسياسات محاسبة الاستحقاق لحكومة عجمان.

4.2. السياسات المحاسبية

يتعين على الجهة المطبقة للمرة الأولى، ان تتأكد من اتساق السياسات المحاسبية في بيان المركز المالي الافتتاحي وخلال كل الفترات المعروضة، يجب أن تتوافق السياسات المحاسبية مع كل سياسة تكون نافذا في تاريخ التبني.

يتعين على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقوم بما يلي فيما يتعلق ببيان مركزها المالي الافتتاحي:

1. الاعتراف بجميع الأصول والالتزامات التي يتوجب الاعتراف بها وفقاً للسياسات المحاسبية.
2. عدم الاعتراف ببنود الأصول والالتزامات إذا لا تسمح السياسات المحاسبية بالاعتراف بتلك البنود.
3. بالنسبة للبنود التي تم الاعتراف بها وتصنيفها وفقاً للأساس المحاسبي السابق كنوع أصل واحد أو كنوع التزام واحد، أو كبند من صافي الأصول/ حقوق الملكية، تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بإعادة تصنيف تلك البنود نظرا لاختلاف تصنيفها وفقا للسياسات المحاسبية.
4. تطبيق السياسات المحاسبية في قياس جميع الأصول والالتزامات المعترف بها.

قد تختلف السياسات المحاسبية التي تستخدمها الجهة المطبقة للمرة الأولى عن تلك التي استخدمتها في نهاية الفترة السابقة وفقاً للأساس المحاسبي السابق مما يؤدي الى تعديلات معينة. وتنتج هذه التعديلات من المعاملات، أو الأحداث أو الظروف الأخرى التي حدثت قبل تاريخ التبني. وبناءً على ذلك، يجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى الاعتراف بهذه التعديلات في الرصيد الافتتاحي لحساب الفائض أو العجز المتراكم في الفترة الحالية (أو، إذا كان ذلك مناسبا، الاعتراف بالتعديلات ضمن أي بند آخر في صافي الأصول / حقوق الملكية).

4.3. التقديرات

يجب أن تتوافق تقديرات الجهة المطبقة للمرة الأولى في تاريخ التبني مع تلك التقديرات التي استخدمت عند تطبيق الأساس المحاسبي السابق (وذلك بعد التعديلات التي تعكس الفرق بين السياسات المحاسبية)، ما لم يكن هناك دليل موضوعي على أن هذه التقديرات تتعارض مع متطلبات هذا الدليل.

من الممكن أن تحصل الجهة المطبقة للمرة الأولى على معلومات بعد تاريخ التبني، حول التقديرات التي اعتمدتها الجهة وفقا للأساس المحاسبي السابق. بناءا على ذلك يتعين على الجهة المطبقة للمرة الأولى معاملة هذه المعلومات كأحداث غير معدلة بعد فترة اعداد التقارير وفقاً لسياسة "الأحداث بعد تاريخ اعداد التقارير".

قد تقتضي الضرورة من الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقوم بتقديرات وفقاً لهذا الدليل في تاريخ التبني أو خلال الفترة الانتقالية التي لم يكن من المتوجب القيام بتلك التقديرات وفقا للأساس المحاسبي السابق.

5. العرض العادل والتوافق مع السياسات

يتعين على البيانات المالية الأولى المتوافقة مع السياسات المحاسبية، والتي قامت الجهة المطبقة للمرة الأولى بإعدادها، ان تعرض بشكل عادل كل من المركز المالي، والأداء المالي، والتدفقات النقدية للجهة الحكومية. ويتطلب العرض العادل، التمثيل الصادق لآثار

المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقاً للتعريف ومبادئ الاعتراف بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات المحددة في السياسات المحاسبية لحكومة عجمان.

يجب على الجهة الحكومية التي تتوافق بياناتها المالية بشكل كامل مع متطلبات السياسات المحاسبية، أن تتأكد من انه تم عرض المعلومات بشكل يتلاءم مع الخصائص النوعية الموضحة في سياسة "عرض البيانات المالية". لا يمكن أن تتضمن البيانات المالية بيان صريح وغير مشروط يشير إلى التوافق الكامل مع متطلبات السياسات المحاسبية الى ان يحدث أي من التالي (أيهما يحدث اولا):

1. تنتهي صلاحية الإعفاءات المؤثرة؛ و/ أو
2. يتم الاعتراف والقياس بالبنود ذات العلاقة و/ أو يتم عرض وافصاح المعلومات ذات الصلة وفقا للسياسات المحاسبية.

مثال: تقييم أثر الاستفادة من الاعفاء حول العرض العادل للبيانات المالية وتوافقها مع السياسات المحاسبية

قررت البلدية (جهة مطبقة للمرة الأولى) الأخذ بإعفاء الثلاث سنوات الذي يسمح لها بعدم الاعتراف وعدم قياس الإيرادات الناتجة عن غرامات تأخير استخراج أو تجديد بطاقات العمل، وذلك بسبب عدم توفر معلومات موثوقة عن قيمة الغرامات المحررة أو الغرامات التي تم شطبها أو التسويات التي تم التوصل إليها مع المخالفين. بناءا عليه، لا يجب أن تطبق مدة الإعفاء هذه على أي فئة أخرى من الإيرادات في المعاملات غير التبادلية التي تقوم بها البلدية. قامت البلدية بتقييم أثر الاستفادة من الاعفاء ووجدت أن قيمة غرامات التأخير ليست جوهرية بالنسبة للبيانات المالية ككل، وقد استنتجت البلدية أنه بالرغم من اعتماد هذا الإعفاء، إلا أنه في هذه الحالة لن ينتج عن الأخذ به تأثير على العرض العادل للبيانات المالية أو على قدرة البلدية على تأكيد التوافق مع هذا الدليل. وكنتيجة لذلك، فانها قادرة على تحقيق العرض العادل في بياناتها المالية وتأكيد توافقها مع السياسات المحاسبية بالرغم من الاستفادة من الاعفاء كما في تاريخ التبني أو خلال الفترة الانتقالية.

6. الإعفاءات خلال الفترة الانتقالية (مدة ثلاث سنوات)

الإعفاءات المؤثرة
طبيعة الإعفاءات 1. تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية؛ و 2. لا تسمح أن تحتوي أول بيانات مالية للجهة المطبقة للمرة الأولى، بيان صريح وغير مشروط يفيد بالتوافق مع السياسات المحاسبية، ومن ثم، تسمى عند الاستفادة منها، بالبيانات المالية الانتقالية.

مدة الإعفاء

مدة أقصاها ثلاث سنوات التي تبدأ من تاريخ تبني السياسات المحاسبية.

7. الإعفاءات المؤثرة: تؤثر على العرض العادل والتوافق مع السياسات خلال فترة التبني

قد تقوم الجهة الحكومية بالأخذ بالإعفاءات المذكورة أدناه والتي قد تؤثر على العرض العادل للبيانات المالية للجهة المطبقة للمرة الأولى. يجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى ألا تطبق هذه الإعفاءات بشكل مماثل على بنود أخرى.

7.1. اعفاءات الاعتراف و / أو قياس الأصول و / أو الالتزامات

عندما لا تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاعتراف بالأصول و / أو الالتزامات وفقاً للأساس المحاسبي السابق، فإنه لا يتوجب عليها الاعتراف و/ أو قياس الأصول و/أو الالتزامات التالية لفترة تدوم ثلاث سنوات من تاريخ التبني:

1. المخزون، أنظر سياسة" المخزون"؛
2. العقارات الاستثمارية، أنظر الى سياسة" العقارات الاستثمارية"؛
3. الممتلكات والمصانع والمعدات، أنظر الى سياسة" الممتلكات والمصانع والمعدات"؛
4. خطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى، أنظر الى سياسة" منافع الموظفين"؛
5. الأصول البيولوجية والمحصول الزراعي، أنظر الى سياسة "الزراعة"؛
6. الأصول غير الملموسة، أنظر الى سياسة" الأصول غير الملموسة"؛
7. الأصول والالتزامات المتعلقة بترتيبات امتياز تقديم الخدمات، سواءاً كان ذلك وفق نموذج الالتزام المالي أو نموذج منح حق معين الى المشغل، أنظر الى سياسة "ترتيبات امتياز تقديم الخدمات المانح"؛ و
8. الأدوات المالية، أنظر الى سياسة" الأدوات المالية".

حينما تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بالأخذ بالإعفاء والمتعلق بخطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى، يتعين عليها الاعتراف بالالتزام وأي أصول خطة ذات علاقة في الوقت نفسه.

7.2. الاعتراف و/ أو قياس الإيرادات من المعاملات غير التبادلية

لا يتوجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تغير سياساتها المحاسبية المتعلقة بالاعتراف و/أو قياس الإيرادات من المعاملات غير التبادلية للفترات التي تبدأ في خلال الثلاث سنوات من تاريخ التبني. قد تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بتغيير سياستها المحاسبية المتعلقة

بالإيرادات من العمليات غير التبادلية تدريجيا على فئات مختلفة من الإيرادات من المعاملات غير التبادلية.

7.3. إعفاءات أخرى

7.3.1. سياسة " تكاليف الاقتراض"

عندما تستفيد الجهة المطبقة للمرة الأولى الإعفاءات المؤثرة، لا يتوجب عليها رسملة تكاليف الاقتراض على الأصول ذات العلاقة والتي يكون تاريخ بداية رسملة تكاليف اقتراضها قبل تاريخ التبني، الى أن تنقضي فترة الإعفاء و/أو الى أن يتم الاعتراف و/أو قياس الأصول ذات العلاقة وفقاً لمتطلبات هذه الدليل (أيهما يحدث أولا).

7.3.2. سياسة "عقود الإيجار"

عندما تستفيد الجهة المطبقة للمرة الأولى من الإعفاءات المؤثرة، لا يتوجب عليها أن تطبق متطلبات الإيجار التمويلي حتى تنقضي فترة الإعفاء و/ أو الى أن يتم الاعتراف بالأصول ذات العلاقة وفقاً لمتطلبات هذه الدليل (أيهما يحدث أولا).

7.3.3. سياسة "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"

تتطلب سياسة "الممتلكات والمصانع والمعدات" من الجهة الحكومية أن تدخل ضمن تكاليف الأصل، تكاليف التفكيك والإزالة. وفي حالة استفادة الجهة المطبقة للمرة الأولى من الإعفاء المؤثر الذي يسمح بعدم الاعتراف بالأصل لفترة انتقالية مدتها ثلاث سنوات كحد اقصى، فانه لا يتوجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى الاعتراف بالأصول والالتزامات الناجمة عن تكاليف التفكيك و الازالة المتعلقة بالأصل ذاته الى أن تنقضي الفترة الانتقالية و/ أو تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاعتراف و/أو قياس الأصل المعني وفقا لمتطلبات سياسة " الممتلكات و المصانع و المعدات" (أيهما يحدث أولا).

7.3.4. سياسة "الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة"

لا يتوجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى الإفصاح عن العلاقات مع الاطراف ذات العلاقة، والعمليات مع الاطراف ذات العلاقة، والمعلومات المتعلقة بموظفي الإدارة الرئيسيين في فترات التقارير التي تبدأ بتاريخ معين خلال ثلاث سنوات من تاريخ التبني.

مع ذلك، تشجع هذه السياسة الجهة المطبقة للمرة الأولى ان تفصح عن العلاقات مع الاطراف ذات العلاقة، والعمليات مع الأطراف ذات العلاقة، والمعلومات المتعلقة بموظفي الإدارة الرئيسيين في حال كانت تلك المعلومات متوفرة في تاريخ التبني.

7.3.5. سياسة "البيانات المالية المنفصلة"

إذا لم تقم الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاعتراف باستثماراتها في الجهات/ المنشآت التابعة أو المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة مسبقا، فانه لا يتوجب عليها أن تعترف و/أو تقيس تلك الاستثمارات لفترات التقارير التي تبدأ بتاريخ معين خلال ثلاث سنوات من تاريخ التبني. وتهدف هذه الفترة الانتقالية إلى منح الوقت اللازم للجهة المطبقة للمرة الأولى لكي تحدد وتصنف استثماراتها في الجهات الأخرى بشكل مناسب، إما كجهات مسيطر عليها، أو كمنشآت زميلة أو كمشاريع مشتركة.

7.3.6. سياسة "البيانات المالية الموحدة"

يتعين على الجهة المطبقة للمرة الأولى، أن تعرض بيانات مالية موحدة في الفترة التي تلي تبنيها للسياسات المحاسبية، ولا يكون مطلوبا من الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقوم بالقيود التعديلية المتعلقة بحذف جميع الأرصدة والعمليات والإيرادات والمصروفات المتبادلة بين الجهات التابعة للكيان الاقتصادي وذلك لفترات التقارير والتي تبدأ بتاريخ معين خلال ثلاث سنوات من تاريخ التبني، إلا إذا كانت المعلومات متوفرة بشكل واضح في تاريخ التبني لتتوافق بشكل كامل مع متطلبات سياسة "البيانات المالية الموحدة".

عند تطبيق السياسات المحاسبية، قد يكون للجهة الحكومية جهات مسيطر عليها والتي يكون بينها عدد كبير من العمليات، وبناءًا على ذلك، قد يكون من الصعب على الجهة الحكومية المسيطرة أن تحدد هذه العمليات لتقوم بحذفها وذلك لغرض إعداد بيانات مالية موحدة.

7.3.7. سياسة "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"

عند تطبيق السياسات المحاسبية لحكومة عجمان، قد تكون للجهة المطبقة للمرة الأولى استثمارات في واحدة أو أكثر من المنشآت الزميلة، أو المشاريع المشتركة، وقد يكون هناك عدد كبير من المعاملات التصاعدية والتنازلية بين المستثمر واستثماراته. وبناءا على ذلك، قد يكون من الصعب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تحدد بعض هذه المعاملات التصاعدية و/أو التنازلية بحيث يتعذر على المستثمر حذف حصة استثماره في الفائض او العجز عند اعتماد طريقة حقوق الملكية ولذلك من شأن الفترة الانتقالية أن تساعد الجهة المطبقة للمرة الأولى (أي المستثمر) للحصول على الوقت الكافي (أقصاه ثلاث سنوات من تاريخ التبني) لكي تقوم بحذف وبشكل كامل حصتها في الفائض أو العجز في المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة، والناتجة عن المعاملات التصاعدية و/أو التنازلية.

8. الإعفاءات غير المؤثرة: لا تؤثر على العرض العادل والتوافق مع السياسات خلال فترة التبني

قد تقوم الجهة الحكومية بالأخذ بالإعفاءات المذكورة أدناه. لا تؤثر هذه الإعفاءات على العرض العادل للبيانات المالية للجهة المطبقة للمرة الأولى، ولا على قدرة الجهة المطبقة للمرة الأولى على تأكيد موافقة بياناتها المالية للسياسات المحاسبية لحكومة عجمان خلال الفترة الانتقالية. يجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى ألا تطبق هذه الإعفاءات بشكل مماثل على بنود أخرى.

8.1. استخدام التكلفة الاعتبارية لقياس الأصول و / أو الالتزامات

قد تختار الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقيس الأصول و / أو الالتزامات التالية على أساس القيمة العادلة عندما لا تتوفر معلومات موثوقة عن تكلفة هذه الأصول و/أو الالتزامات. بحيث تعتبر أن القيمة العادلة هي التكلفة الاعتبارية لأي من التالي:

1. المخزون؛
2. الاستثمارات العقارية؛
3. الممتلكات والمصانع والمعدات؛
4. الأصول غير الملموسة باستثناء تلك التي تم انشاؤها داخليا، والتي تلبي مبادئ الاعتراف المحددة في هذا الدليل (باستثناء مبدأ القياس بشكل موثوق به)؛
5. الأدوات المالية؛ او
6. أصول امتياز تقديم الخدمات.

يمكن تحديد التكلفة الاعتبارية فقط في حال عدم توفر معلومات عن تكلفة الاستحواذ على الأصل و/أو نشوء الالتزام. وتفترض التكلفة الاعتبارية أن الجهة الحكومية قد قامت بالاعتراف بالأصل و/أو الالتزام في التاريخ المحدد. ويرتكز كل من الإستهلاك اللاحق أو الإطفاء على التكلفة الاعتبارية للأصل على افتراض ان تكلفة الاستحواذ تساوي التكلفة الاعتبارية.

قد تختار الجهة المطبقة للمرة الأولى طبقا لأساسها المحاسبي السابق أن تستخدم القيمة التي تم إعادة تقييمها المتعلقة بالممتلكات والمصانع والمعدات، كالتكلفة الاعتبارية وذلك إذا كانت قيمة إعادة التقييم، في التاريخ الذي تمت فيه عملية اعادة التقييم، يمكن مقارنتها بشكل كبير مع:

1. القيمة العادلة؛ او
2. التكلفة، أو التكلفة المستهلكة، حيثما كان ذلك مناسبا ومتوافقا مع السياسات المحاسبية، والتي يتم تعديلها لتعكس على سبيل المثال، التغير في المؤشر العام أو الخاص للأسعار.

8.2. استخدام التكلفة الاعتبارية لقياس الأصول المستحوذ عليها من خلال معاملات غير تبادلية

قد تختار الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقيس الأصل المستحوذ عليه من خلال معاملة غير تبادلية بقيمته العادلة وذلك في حال عدم توفر معلومات موثوقة متعلقة بتكلفة الأصل، حيث يتم استخدام التكلفة الاعتبارية بأنها القيمة العادلة.

8.3. استخدام التكلفة الاعتبارية للاستثمارات في الجهات/ المنشآت التابعة، المشاريع المشتركة، والمنشآت الزميلة (سياسة - البيانات المالية المنفصلة)

عندما تقوم جهة مطبقة للمرة الأولى بقياس استثمار ما في جهة/منشأة تابعة، أو مشروع مشترك أو منشأة زميلة، بالتكلفة في بياناتها المالية المنفصلة، قد تختار، في تاريخ التبني، أن تقيس ذلك الاستثمار بإحدى المبالغ التالية في بيان مركزها المالي الافتتاحي المنفصل:

1. التكلفة، أو
2. التكلفة الاعتبارية، وتكون التكلفة الاعتبارية لهذا الاستثمار هي قيمته العادلة (محددة وفقا لسياسة. "الأدوات المالية" في تاريخ التبني الذي اعتمدته الجهة المطبقة للمرة الأولى وفي بياناتها المالية المنفصلة.

8.4. تاريخ تحديد التكلفة الاعتبارية

قد يختلف التاريخ الذي يتم فيه تحديد التكلفة الاعتبارية اعتمادا على ما إذا كانت الجهة المطبقة للمرة الأولى قد استفادت من الإعفاءات الانتقالية التي تعفيها من الاعتراف وقياس أصول و/أو التزامات معينة لمدة ثلاث سنوات من تاريخ التبني. وعندما تستفيد الجهة المطبقة للمرة الأولى من هذا الإعفاء، يمكن للتكلفة الاعتبارية أن تحدد في أي تاريخ خلال هذه الفترة الانتقالية، أو في تاريخ انتهاء فترة الإعفاء (أيهما يحدث أولا) حيث يتعين الاعتراف بها. أما إذا لم تستفد الجهة المطبقة للمرة الأولى من هذا الإعفاء، يجب أن تحدد التكلفة الاعتبارية في بداية أقدم فترة مالية معروضة ضمن البيانات المالية للجهة المطبقة للمرة الأولى، والتي تم اعدادها وفقا للسياسات.

عندما يتم تحديد التكلفة الاعتبارية خلال الفترة الانتقالية التي تستفيد فيها الجهة المطبقة للمرة الأولى من الإعفاء الذي يتيح لها عدم الاعتراف بالأصول و والالتزامات لمدة ثلاث سنوات من تاريخ التبني، يجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تعترف بالتعديل في الرصيد الافتتاحي لحساب الفائض او العجز المتراكم في الفترة التي يتم فيها الاعتراف و/أو قياس التكلفة الاعتبارية للأصل و/ أو الالتزام.

8.5. الإعفاءات غير المؤثرة المتعلقة ببنود السياسات

8.5.1. سياسة "عرض البيانات المالية"

لا يتعين على الجهة المطبقة للمرة الأولى ان تعرض معلومات المقارنة في بياناتها المالية الانتقالية، أو بيانتها المالية الأولى المعدة وفقا لهذه السياسة، وبالتالي يجب أن تتضمن هذه البيانات المالية ما يلي لفترة واحدة فقط:

1. قائمة لبيان المركز المالي، وبيان المركز المالي الافتتاحي كما في تاريخ تبني السياسات المحاسبية للحكومة؛
2. قائمة لبيان الأداء المالي؛
3. قائمة لبيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية؛
4. قائمة لبيان التدفقات النقدية؛
5. مقارنة الموازنة بالمبالغ الفعلية للفترة الحالية كبيان إضافي على البيانات المالية وذلك إذا قامت الجهة المطبقة للمرة الأولى بإتاحة ميزانيتها للعامة؛ و
6. الإيضاحات ذات العلاقة، مع الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالتعديلات الجوهرية بشكل واضح.

عند استفادة الجهة المطبقة للمرة الأولى من الإعفاءات المؤثرة والتي تسمح لها بعدم الاعتراف و / أو قياس بند معين خلال الفترة الانتقالية البالغة ثلاث سنوات، يجب أن تعدل المعلومات المقارنة للفترة المالية التي تتبع تاريخ التبني فقط عند توافر المعلومات المتعلقة بالبنود عقب الاعتراف و/أو قياس تلك البنود خلال فترة الاعفاء.

تتطلب السياسة المعنية بعرض البيانات المالية، ان تقوم الجهة الحكومية بعرض معلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة لجميع المبالغ التي تم عرضها في البيانات المالية.

8.5.2. سياسة "أسعار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبية"

لا يتوجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تلتزم مع المتطلبات المتعلقة بفروق التحويل المتراكمة التي تكون موجودة في تاريخ تبني السياسات المحاسبية للحكومة. في حالة استفادة الجهة المطبقة للمرة الأولى من هذا الإعفاء، فان:

1. فروق التحويل المتراكمة لكل العمليات الأجنبية تعتبر صفر في تاريخ التبني؛ و
2. الربح أو الخسارة الناجمة عن الاستبعاد اللاحق لأي عمليات أجنبية يجب ألا تشتمل على فروقات التحويل التي نشأت قبل تاريخ تبني السياسات المحاسبية للحكومة، وانما يجب أن تتضمن فروقات التحويل التي تنشأ بعد ذلك.

8.5.3. سياسة "تكاليف الاقتراض"

عندما تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بتطبيق أو تغيير سياستها المحاسبية لتتوافق مع السياسات الأساسية، يسمح لها باختيار أي تاريخ قبل تاريخ تبني السياسات، ومن ثم تطبيق هذا الدليل بشكل مستقبلي في ذلك التاريخ الذي قامت باختياره أو بعد ذلك.

8.5.4. سياسة - "عقود الإيجار"

يجب أن تصنف الجهة المطبقة للمرة الأولى جميع عقود الإيجار القائمة بين عقود تمويلية وعقود تشغيلية، بناءا على الظروف المتوفرة عند نشأة العقد، للحد الذي تكون فيه هذه المعطيات معروفة في تاريخ التبني.

الا انه إذا اتفق الطرفان المؤجر والمستأجر على تغيير أحكام عقد الايجار في الفترة ما بين بداية العقد وتاريخ التبني بشكل قد يؤدي لتغيير في تصنيف العقد في تاريخ التبني، فيجب التعامل مع العقد المعدل على انه عقد جديد. يجب أن تأخذ الجهة المطبقة للمرة الأولى في الاعتبار أحكام عقد الايجار الجديد في تاريخ التبني بغرض تصنيف العقد ما بين عقد ايجار تشغيلي او عقد ايجار تمويلي.

8.5.5. سياسة - "تقارير القطاعات"

لا يتوجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقوم بعرض معلومات حول القطاعات لفترات التقارير المبتدئة بتاريخ خلال ثلاث سنوات عقب تاريخ التبني.

8.5.6. سياسة - "انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد"

يجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تتبع متطلبات السياسة والمعني بانخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد بأثر مستقبلي ابتداءا من تاريخ التبني، باستثناء ما يتعلق بالأصول التي اختارت الجهة المطبقة للمرة الأولى عدم الاعتراف بها و/أو قياسها.

يتعين على الجهة المطبقة للمرة الأولى ان تقيم فيما إذا كان هناك أي مؤشر حول انخفاض في قيمة الأصول المولدة للنقد التي تم الاعتراف بها و/ أو قياسها في بيان المركز المالي. يتم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة في الرصيد الافتتاحي لحساب الفائض أو العجز المتراكم كما في تاريخ تبني السياسات، أو في الرصيد الافتتاحي لحساب الفائض أو العجز المتراكم في الفترة المالية التي تنقضي فيها فترة الإعفاءات الانتقالية، و/أو في الفترة المالية التي يتم خلالها الاعتراف و/أو قياس الأصول ذات العلاقة (أيهما يحدث أولا).

8.5.7. سياسة - "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد"

يجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تتبع متطلبات السياسة والمعنية بانخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد بأثر مستقبلي ابتداءا من تاريخ التبني، باستثناء ما يتعلق بالأصول التي اختارت الجهة المطبقة للمرة الأولى عدم الاعتراف بها و/أو قياسها، والتي تسمح بإعفاء من الاعتراف و/أو قياس الاصول خلال الفترة الانتقالية لمدة ثلاث سنوات.

يتعين على الجهة المطبقة للمرة الأولى ان تقيم فيما إذا كان هناك أي مؤشر حول انخفاض في قيمة الأصول المولدة للنقد التي تم الاعتراف بها و/أو قياسها في بيان المركز المالي. يتم الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة في الرصيد الافتتاحي لحساب الفائض أو العجز المتراكم كما في تاريخ تبني السياسات، أو في الرصيد الافتتاحي لحساب الفائض أو العجز المتراكم في الفترة المالية التي تنقضي فيها فترة الإعفاءات الانتقالية، و/أو في الفترة المالية التي يتم خلالها الاعتراف و/أو قياس الأصول ذات العلاقة (أيهما يحدث أولا).

8.5.8. سياسة "منافع الموظفين"

يجب أن تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاعتراف و/أو قياس جميع منافع الموظفين في تاريخ تبني السياسات المحاسبية للحكومة باستثناء خطط المنافع المحددة ومنافع الموظفين طويلة الأجل الأخرى والتي يمكن لها أن تستفيد من الإعفاءات.

8.5.9. سياسة - "الادوات المالية"

يجب أن تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى في تاريخ تبني السياسات المحاسبية للحكومة بتقييم مكونات الأدوات المالية لتحديد ما إذا كانت تحتوي على كل من مكون التزام و / أو مكون صافي الأصول/ حقوق الملكية. وإذا لم يعد مكون الالتزام موجودا في تاريخ التبني، لا يكون مطلوبا من الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقوم بفصل الأداة المالية المركبة لمكون التزام ومكون صافي الأصول/ حقوق الملكية طالما ان مكون الالتزام لم يعد مستحقا في تاريخ التبني.

8.5.10. الاعتراف والقياس: تصنيف الأدوات المالية في تاريخ التبني أو خلال الفترة الانتقالية

قد تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بتصنيف أصل مالي أو التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز والتي تستوفي مبادئ التحديد المذكورة في سياسة "الأدوات المالية". يتعين على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تفصح عن القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية المحددة في كل فئة كما في تاريخ التحديد، وكذلك تصنيفاتها وقيمها الدفترية.

تسمح هذه السياسة أن يتم تصنيف الأصل المالي عند الاعتراف الأولي كأصل مالي متوفر للبيع أو كأداة مالية (التي تلبي شروطا معينة) بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وعلى الرغم من هذا المطلب، تطبق الاستثناءات في الحالات التالية:

1. يسمح للجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقوم بتحديد الاصل المتوفر للبيع في تاريخ تبني السياسات،
2. يسمح للجهة المطبقة للمرة الأولى في تاريخ تبني السياسات أن تقوم بتحديد أي أصل مالي أو التزام مالي بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز شرط أن يتوافق الاصل أو الالتزام مع الضوابط ذات الصلة المذكورة في السياسة "الادوات المالية" كما في ذلك التاريخ.

8.5.11. الاعتراف والقياس: الغاء الاعتراف بالأصول والالتزامات المالية

يجب أن تطبق الجهة المطبقة للمرة الأولى متطلبات الغاء الاعتراف للأصول والالتزامات المالية المذكورة في سياسة "الادوات المالية" بأثر مستقبلي لكل المعاملات التي تحدث في تاريخ تبني السياسات أو بعد ذلك، أو عندما تستفيد الجهة المطبقة للمرة الأولى من الإعفاءات والتي تتيح لها عدم الاعتراف بالأدوات المالية إلى ان يتم انتهاء فترة الإعفاء أو عند قيام الجهة المطبقة للمرة الاولى بالاعتراف و/أو قياس الأدوات المالية (أيهما يحدث أولا). على سبيل المثال، إذا قامت الجهة المطبقة للمرة الأولى بإلغاء الاعتراف بأصل أو بالتزام مالي غير مشتق، وفقاً للأساس المحاسبي السابق نتيجة لمعاملة حدثت قبل تاريخ تبني السياسات، فلا يتوجب عليها الاعتراف بهذه الأصول والالتزامات، إلا إذا كانت مؤهلة للاعتراف نتيجة لحدث أو المعاملة لاحقة.

8.5.12. محاسبة التحوط (يرجى مراجعة ملحق سياسة "الأدوات المالية" حينما ينطبق)

تعين على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقوم في تاريخ تبني السياسات أو في حالة الاستفادة من الإعفاءات الانتقالية التي تسمح بعدم الاعتراف و/ أو قياس الأدوات المالية لفترة واقصاها ثلاث سنوات (حتى تاريخ انتهاء الإعفاءات أو حتى تاريخ الاعتراف و/أو قياس الأدوات المالية ذات العلاقة (أيها يحدث أولا))، ان:

1. تقيس جميع المشتقات بالقيمة العادلة؛ و
2. تلغي جميع الأرباح والخسائر المؤجلة الناشئة على المشتقات والتي تم عرضها وفقاً للأساس المحاسبي السابق كما لو انها أصول او التزامات.

يجب ألا تعكس الجهة المطبقة للمرة الأولى في بيان المركز المالي الافتتاحي علاقة تحوط لنوع غير مؤهل لمحاسبة التحوط، على سبيل المثال، علاقات تحوط عدة عندما تكون أداة التحوط هي أداة نقدية أو حق اختيار مكتوب، أو عندما يكون البند المتحوط (أي الذي تم

تطبيق التحوط عليه لتغطيته) هو صافي لمركز اجمالي. على الرغم من ذلك، إذا قامت الجهة المطبقة للمرة الأولى بتصنيف الصافي لمركز اجمالي ما كبند متحوط وفقاً للأساس المحاسبي السابق، يحق للجهة المطبقة للمرة الأولى ان تصنف بند واحد ضمن صافي المركز الاجمالي كبند متحوط وفقاً للسياسات المحاسبية للحكومة، بشرط أن تقوم بذلك قبل تاريخ التبني، وفي حال الاستفادة من الإعفاءات المؤثرة، قبل تاريخ انتهاء الإعفاءات أو عند الاعتراف و/أو قياس الأداة المالية ذات العلاقة (أيهما يحدث أولا).

8.5.13. انخفاض قيمة الأصول المالية

يجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقوم بتطبيق متطلبات انخفاض القيمة بشكل مستقبلي من تاريخ تبني السياسات.

يتوجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى في تاريخ التبني، أو في التاريخ الأبكر من (أ) تاريخ انتهاء الإعفاءات، أو (ب) تاريخ الاعتراف و/ أو قياس الأدوات المالية، أن تقوم بتقييم وبأثر مستقبلي، ما إذا كان هناك أي مؤشر على انخفاض في قيمة الأدوات المالية التي تم الاعتراف بها و/أو قياسها في بيان المركز المالي.

8.5.14. سياسة "الأصول غير الملموسة"

يجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تقوم بالاعتراف و/أو قياس الأصل غير الملموس المولد داخليا إذا كان هذا الأصل يلبي متطلبات الاعتراف. حتى إذا كانت الجهة المطبقة للمرة الأولى قامت باحتساب هذه الأصول كمصروفات تبعا للأساس المحاسبي السابق. لا يمكن تحديد التكلفة الاعتبارية لأصل غير ملموس مولد داخليا.

8.5.15. سياسة "ترتيبات امتياز تقديم الخدمات المانح"

إذا اختارت الجهة المطبقة للمرة الأولى قياس أصول امتيازات تقديم الخدمة باستخدام التكلفة الاعتبارية، فيجب قياس الالتزامات ذات العلاقة كما يلي:

1. للالتزامات ضمن نموذج الالتزامات المالية، التدفقات النقدية التعاقدية المتبقية كما نصت عليها الاتفاقية الملزمة وسعر الفائدة المنصوص عليه في السياسة.
2. للالتزام ضمن اتفاقية منح الحق للمشغل، القيمة العادلة للأصول مطروحا منها أي التزامات مالية، معدلة لتعكس الفترة المتبقية من اتفاقية امتياز تقديم الخدمات.

يجب أن تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاعتراف بـ / أو قياس أي فرق بين أصل امتياز تقديم الخدمات والالتزام المالي ضمن نموذج الالتزام المالي في الرصيد الافتتاحي لحساب الفائض أو العجز المتراكم في نفس تاريخ الاعتراف بـ/قياس البند.

8.5.16. سياسة "البيانات المالية المنفصلة وسياسة "البيانات المالية الموحدة" وسياسة "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"

في حال بدأت جهة حكومية تابعة بتبني السياسات الحكومية بعد التاريخ التي قامت فيه الجهة الحكومية المسيطرة بذلك، يجب على الجهة الحكومية المسيطرة أن تقوم بقياس الأصول والالتزامات في بياناتها المالية باستخدام أي من:

1. القيمة الدفترية المحددة وفقاً لهذه السياسة التي ستدرج في البيانات المالية الموحدة للجهة الحكومية المسيطرة، بناءا على تاريخ تبني الجهة الحكومية التابعة للسياسات المحاسبية للحكومة، وإذا لم يتم القيام بأي تعديلات لإجراءات التوحيد وآثار قيام الجهة الحكومية المسيطرة بتملك الجهة الحكومية التابعة.
2. القيمة الدفترية المطلوبة في هذه السياسة، بناءا على تاريخ تبني الجهة الحكومية التابعة للسياسات المحاسبية للحكومة. ويمكن أن تختلف هذه القيم الدفترية:

   ✓ عندما ينتج عن الإعفاءات في هذه السياسة مقاييس تعتمد على تاريخ تبني السياسات المحاسبية للحكومة؛

   ✓ عندما تختلف السياسات المحاسبية المستخدمة في البيانات المالية للجهة الحكومية التابعة عن تلك المستخدمة في البيانات المالية الموحدة.

ويتوفر خيار مماثل للمشروع المشترك أو للمنشأة الزميلة والتي تصبح جهة مطبقة للمرة الأولى بعد تاريخ التبني المتبع من الجهة التي تمتلك تأثير جوهري أو سيطرة مشتركة عليها.

9. الإفصاحات

يتعين على الجهة المطبقة للمرة الأولى التي تتوافق بياناتها المالية مع متطلبات هذه السياسة وقد استفادت في نفس الوقت من الاعفاءات المؤثرة أن تتضمن بياناتها المالية بياناً صريحاً وغير مشروط على التوافق مع هذه السياسة. كما يجب إرفاق هذا البيان ببيان آخر يوضح عدم التوافق الكامل مع جميع السياسات المحاسبية للحكومة.

عندما تستفيد الجهة المطبقة للمرة الأولى من الإعفاءات الانتقالية في هذه السياسة، فيجب عليها أن تفصح عن:

1. إلى أي مدى استفادت من الاعفاءات المؤثرة؛ و/ أو
2. إلى أي مدى استفادت من الاعفاءات غير المؤثرة.

عندما تقوم الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاستفادة من الاعفاءات المؤثرة فيما يتعلق بالأصول، الالتزامات، الإيرادات و/أو المصروفات، يجب عليها أن تفصح عن:

1. التقدم الذي تم إحرازه في سبيل الاعتراف وقياس وعرض و/أو الإفصاح عن الأصول، الالتزامات، الإيرادات و/أو المصروفات وفقا لمتطلبات السياسات المحاسبية للحكومة؛
2. الأصول، الالتزامات، الإيرادات و/أو المصروفات التي تم الاعتراف بها وقياسها وفقا للسياسة المحاسبية الحالية التي تتبعها الجهة المطبقة للمرة الأولى والتي لا تتوافق مع متطلبات السياسات المحاسبية للحكومة؛
3. الأصول، الالتزامات، الإيرادات و/أو المصروفات التي لم يتم الاعتراف بها، قياسها و/أو عرضها في الفترة المالية السابقة، والتي تم الاعتراف بها، قياسها و/ أو عرضها في الفترة الحالية؛
4. طبيعة ومبالغ التعديلات التي تم الاعتراف بها خلال الفترة الحالية؛
5. الإشارة إلى كيف ومتى تنوي الجهة المطبقة للمرة الأولى أن تتوافق بشكل كامل مع متطلبات السياسات المحاسبية للحكومة.

في حال عدم تمكن الجهة المطبقة للمرة الأولى من عرض بيانات مالية موحدة بسبب الإعفاءات، يجب أن تفصح عن:

1. السبب وراء عدم تمكنها من عرض بيانات مالية موحدة مع استثماراتها في المنشآت الزميلة، والمشاريع المشتركة؛ و
2. الإشارة إلى متى سوف تتمكن الجهة المطبقة للمرة الأولى من عرض بيانات مالية موحدة.

إن متطلبات الإفصاح المذكورة في هذه السياسة سوف تساعد مستخدمي البيانات المالية على متابعة التقدم الذي أحرزته الجهة المطبقة للمرة الأولى في سبيل توافق سياساتها المحاسبية مع متطلبات السياسات المحاسبية للحكومة خلال الفترة الانتقالية.

9.1. شرح الانتقال الى السياسات المحاسبية لحكومة عجمان

يجب أن تفصح الجهة المطبقة للمرة الأولى عن:

1. تاريخ تبني السياسات المحاسبية للحكومة؛ و
2. معلومات وتفسيرات عن تأثير الانتقال من الأساس المحاسبي السابق إلى السياسات المحاسبية للحكومة على المركز المالي، وحيثما كان ذلك ممكنا، على أدائها المالي وتدفقاتها النقدية.

9.2. التسويات

يجب أن تحتوي الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية للجهة المطبقة للمرة الأولى سواءاً كانت أول بيانات مالية متوافقة تماما مع السياسات المحاسبية لحكومة، أو بيانات مالية انتقالية على كل من:

1. تسوية بين صافي الأصول/ حقوق الملكية وفقاً للأساس المحاسبي السابق والرصيد الافتتاحي من صافي الأصول / حقوق الملكية في تاريخ تبني السياسات؛ و
2. تسوية بين الفائض أو العجز وفقاً للأساس المحاسبي السابق والرصيد الافتتاحي للفائض أو العجز في تاريخ تبني السياسات المحاسبية للحكومة.

لا يتوجب على الجهة المطبقة للمرة الأولى والتي كان اساسها المحاسبي السابق هو الأساس النقدي، أن تعرض أي من هذه التسويات.

يجب أن تتضمن التسويات المعروضة على تفاصيل كافية نوعية وكمية لكي تمكن مستخدمي البيانات المالية من فهم التعديلات الجوهرية التي حدثت في بيان المركز المالي الافتتاحي، وحين ينطبق، بيان الأداء المالي الافتتاحي المتوافق مع السياسات المحاسبية للحكومة. وعندما يتم اصدار بيانات أخرى تكون متاحه للعرض العام وصادرة بالتزامن مع البيانات المالية، فيجب أن يتم الإشارة في البيانات المالية الى تلك البيانات المتاحة للعرض العام وبالعكس أيضا.

في حالة وجود أخطاء تم ارتكابها وفقا لأساس المحاسبي السابق، يجب أن تميز هذه الأخطاء والتعديلات الناتجة عن التغيير في السياسات المحاسبية.

9.3. الإفصاحات المطلوبة عند استخدام التكلفة الاعتبارية للمخزون، العقارات الاستثمارية، الممتلكات والمصانع والمعدات، الأصول غير الملموسة، الأدوات المالية، أو ترتيبات امتياز تقديم الخدمات

إذا قامت الجهة المطبقة للمرة الاولى باتباع نموذج القيمة العادلة، أو النموذج البديل كتكلفة اعتبارية للمخزون، العقارات الاستثمارية، الممتلكات والمصانع والمعدات، الأصول غير الملموسة، الأدوات المالية، أو ترتيبات امتياز تقديم الخدمات، يجب أن تفصح بياناتها المالية عن:

1. إجمالي القيم العادلة أو بدائل القياس الأخرى التي تم أخذها في الاعتبار في تحديد التكلفة الاعتبارية؛
2. إجمالي التعديلات على القيم الدفترية التي تم الاعتراف بها وفقاً للأساس المحاسبي السابق؛
3. ما إذا كانت التكلفة الاعتبارية قد تم تحديدها في تاريخ تبني السياسات المحاسبية للحكومة، أو خلال الفترات الانتقالية.

9.4. الإفصاحات المطلوبة عند استخدام التكلفة الاعتبارية في الاستثمارات في الجهات الحكومية/ المنشآت التابعة، المشاريع المشتركة، أو المنشآت الزميلة

إذا استخدمت الجهة المطبقة للمرة الأولى القيمة العادلة كتكلفة اعتبارية في بيان المركز المالي الافتتاحي للاستثمارات في الجهات الحكومية/ المنشآت التابعة، المشاريع المشتركة، أو المنشآت الزميلة في بياناتها المالية المنفصلة، فيجب أن تتضمن بياناتها المالية المنفصلة ما يلي:

1. اجمالي التكلفة الاعتبارية لهذه الاستثمارات، والتي تم معاملة القيم العادلة لها كتكلفة اعتبارية؛
2. إجمالي التعديلات للقيم الدفترية التي تضمنتها التقارير المالية السابقة وفقاً للأساس المحاسبي السابق.

يجب أن يتم الإفصاح عن المتطلبات في كل فترة تقارير يتم فيها الاعتراف و/أو قياس بند جديد حتى انقضاء فترة الإعفاءات أو قيام الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاعتراف و/أو قياس هذه البنود وفقاً للسياسات المحاسبية للحكومة (أيهما يحدث أولا).

9.5. إعفاءات متعلقة بمتطلبات الإفصاح في السياسات الحكومية خلال الفترة الانتقالية

عندما تستفيد الجهة المطبقة للمرة الأولى من الاعفاءات المؤثرة والتي تسمح بعدم الاعتراف و/أو قياس بعض البنود خلال فترة ثلاث سنوات انتقالية، لا يكون مطلوبا من الجهة المطبقة للمرة الأولى تطبيق أي من متطلبات العرض والإفصاح المتعلقة بتلك البنود التي لم يتم الاعتراف بها و/أو قياسها وذلك حتى انقضاء فترة الإعفاء و/أو قيام الجهة المطبقة للمرة الأولى بالاعتراف و/أو قياس هذه البنود وفقاً لهذا الدليل (أيهما يحدث أولا).

السياسة 17 - السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

جدول محتويات السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

1. هدف السياسة
2. النطاق
3. السياسات المحاسبية

3.1. اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

3.1.1. اتساق السياسات المحاسبية

3.1.2. التغيرات في السياسات المحاسبية

3.2. تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية

3.2.1. التطبيق بأثر رجعي

3.2.2. القيود على تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية بأثر رجعي

3.3. الإفصاحات الناتجة عن التغيرات في السياسات المحاسبية

4. التغيرات في التقديرات المحاسبية

4.1. الإفصاحات الناتجة عن التغيرات في التقديرات المحاسبية

5. الأخطاء

5.1. القيود على تصحيح الأخطاء بأثر رجعي

5.2. الافصاحات الناتجة عن أخطاء الفترة السابقة

1. هدف السياسة

تهدف هذه السياسة الى فهم وشرح المواضيع الرئيسية التالية التي قد تتطرق اليها الجهة الحكومية:

1. تحديد ضوابط اختيار وتغير السياسات المحاسبية؛
2. المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية؛
3. التغيرات في التقديرات المحاسبية؛ و
4. تصحيح الأخطاء.

2. النطاق

تنطبق هذه السياسة على الجهات الحكومية المشمولة والمفصلة في مقدمة الدليل، حيث يتعين على الجهة الحكومية تطبيق هذه السياسة عند:

1. اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية؛
2. محاسبة التغيرات في السياسات المحاسبية؛
3. محاسبة التغيرات في التقديرات المحاسبية؛ و
4. محاسبة التصحيحات المتعلقة بأخطاء فترات سابقة.

3. السياسات المحاسبية

3.1. اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

يتعين على الجهة الحكومية التي تطبق مبدأ الاستحقاق المحاسبي وفقا لسياسات محاسبة الاستحقاق لحكومة عجمان، ان تقوم بتحديد السياسة أو السياسات المحاسبية لإحدى المعاملات أو الاحداث أو الظروف الأخرى وتطبيقها.

يتعين على السياسات المحاسبية التي تطبقها الجهة الحكومية والتي تكون معدة بناءا على السياسات المحاسبية لحكومة عجمان ان ينتج عنها بيانات مالية تحتوي على معلومات موثوقة وملائمة حول المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي تنطبق عليها تلك السياسات المحاسبية. ليس من الضروري تطبيق السياسات المحاسبية عندما يكون أثر تطبيقها غير جوهري. إلا أنه من غير الملائم القيام بأخطاء أو عدم تصحيح اخطاء والتي تؤدي إلى الخروج عن السياسات بهدف تحقيق عرض معين للمركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية الخاصة بالجهة الحكومية، وذلك حتى لو كان أثر الخروج عن السياسات يعد غير جوهريا.

تتطلب عملية تقييم فيما إذا كانت الإغفالات أو الاخطاء في البيانات المالية جوهرية، دراسة صفات مستخدمي البيانات المالية التي تتأثر قراراتهم بناءا على الأهمية الجوهرية لتلك الإغفالات أو الاخطاء. يفترض على مستخدمو البيانات المالية ان يتمتعوا بمستوى معقول من المعرفة في القطاع العام والأنشطة الاقتصادية والمحاسبة وان يكونوا على استعداد لدراسة المعلومات بدرجة معقولة من الاجتهاد. وبالتالي فإن عملية تحديد فيما إذا كانت الإغفالات أو الاخطاء في البيانات المالية جوهرية يجب ان تأخذ بالاعتبار مدى التأثير على المستخدمين، الذين يتمتعون بتلك الصفات، خلال اتخاذ القرارات وتقييمها.

في الحالات التي قد ينشأ فيها في المستقبل معاملة معينة أو حدث أو ظرف جديد بحيث يكون غير متطرق اليه ضمن السياسات، يتعين على ادارة الجهة الحكومية ان تستخدم حكمها المهني عند القيام بتطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي ينتج عنها معلومات:

1. ملائمة لاحتياجات المستخدمين من ناحية اتخاذ القرارات؛ و
2. موثوقة، بحيث أن البيانات المالية:
    1. ✓ تعزز من مصداقية المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة الحكومية؛
    2. ✓ تعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى، وليس فقط الشكل القانوني؛
    3. ✓ تكون عادلة وخالية من اية انحياز؛
    4. ✓ تعكس مبدأ الحيطة والحذر؛ و
    5. ✓ تكون مكتملة من كافة النواحي المادية (الأخذ بالاعتبار المعاملات الجوهرية).

يتعين على ادارة الجهة الحكومية عند استخدام الحكم المهني كما هو موضح في هذه السياسة، ان تأخذ بالاعتبار قابلية تطبيق المصادر التالية في ترتيب تنازلي:

1. المتطلبات في السياسات التي تتناول قضايا مشابهة وذات صلة؛ و
2. التعريفات وخصائص الاعتراف والقياس المتعلقة بالأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف التي تم الطرق اليها في السياسات.

3.1.1. اتساق السياسات المحاسبية

يجب على الجهة الحكومية أن تختار وتطبق سياساتها المحاسبية بشكل متسق مع المعاملات والأحداث والظروف الأخرى المشابهة، ما لم يقتضي أو تسمح سياسة معينة من السياسات بتصنيف البنود ضمن فئات التي قد يكون اختلاف السياسات المحاسبية مناسبا لها. يتم اختيار السياسة المحاسبية المناسبة وتطبيقها بشكل متسق على كل فئة.

3.1.2. التغيرات في السياسات المحاسبية

يتعين على الجهة الحكومية القيام بتغيير السياسة المحاسبية فقط في حال كان التغيير:

1. مطلوبا بموجب تعديل في السياسات المحاسبية للحكومة؛ أو
2. ينتج عنه بيانات مالية تقدم معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة حول آثار المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي للجهة الحكومية أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.

تعتبر التغيرات التالية، تغيرات في السياسات المحاسبية:

1. التغيير من أساس محاسبي معين إلى أساس محاسبي آخر؛
2. أي تغيير في المعالجة المحاسبية أو في عملية الاعتراف او القياس لمعاملة أو حدث أو ظرف ما ضمن أساس محاسبي معين.

لا تعد التغيرات التالية تغيرات في السياسات المحاسبية:

1. تطبيق السياسة المحاسبية للمعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى التي تختلف بطبيعتها عن تلك التي حدثت سابقا؛ و
2. تطبيق سياسة محاسبية جديدة لمعاملات أو أحداث أو ظروف أخرى التي لم تحدث سابقا أو التي تعتبر غير جوهرية.

3.2. تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية

بمراعاة ما تم ذكره في هذه السياسة:

✓ يتعين على الجهة الحكومية أن تقوم بمحاسبة التغير في السياسة المحاسبية الناجمة عن التطبيق المبدئي لسياسة وفقا للأحكام الانتقالية (ان وجدت) المحددة في تلك السياسة أو تلك المحددة في سياسة" تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأولى"؛ و
✓ يتعين على الجهة الحكومية تطبيق التغير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي عندما تقوم بتغيير سياسة محاسبية عند التطبيق الاولي لسياسة معينة والتي لا تحتوي على اية أحكام انتقالية محددة تنطبق على التغيير في السياسة المحاسبية، أو في حال قررت الجهة الحكومية تغيير السياسة المحاسبية بشكل طوعي.

3.2.1. التطبيق بأثر رجعي

عندما يتم تطبيق تغيير معين في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، يجب على الجهة الحكومية أن تقوم بتعديل الرصيد الافتتاحي لكل بند متأثر في صافي الأصول / حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة في البيانات المالية والمبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها لكل فترة سابقة معروضة في البيانات المالية كما لو ان السياسة المحاسبية الجديدة كانت مطبقة دائما باستثناء الحالات التي تم ذكرها في هذه السياسة.

مثال: التغيرات في السياسة المحاسبية (التطبيق بأثر رجعي)

المعطيات:

لنفرض بان دائرة البلدية والتخطيط كانت تتبع حتى سنة 2017 سياسة محاسبية متعلقة بتحديد القيمة الدفترية للمخزون عبر اتباع "معادلة متوسط التكلفة المرجح". إلا انه خلال مطلع سنة 2018 ، وبعد اجتماعات ادارية عدة، قررت دائرة البلدية والتخطيط تغيير طريقة احتساب المخزون من "معادلة متوسط التكلفة المرجح" إلى" معادلة الوارد أولا صادر أولا". تتوقع الادارة في دائرة البلدية والتخطيط ان ينجم عن هذا التغيير في السياسة المحاسبية فروقات جوهرية.

يمثل العمود "أ" ادناه كافة المعطيات المتعلقة بمبالغ ذات الصلة بالمخزون عند استخدام "معادلة متوسط التكلفة المرجح."

المعالجة المحاسبية:

قررت دائرة البلدية والتخطيط بشكل طوعي تغيير السياسة المحاسبية المتعلقة بالمخزون من "معادلة متوسط التكلفة المرجح" إلى "معادلة الوارد أولا صادر أولا". بالتالي يعتبر هذا التغيير في طريقة احتساب المخزون بمثابة تغيير في السياسة المحاسبية التي يتعين تطبيقها بأثر رجعي. قامت الجهة الحكومية بعملية تحديد ما كانت ستكون عليه القيم الدفترية كما لو ان السياسة المحاسبية الجديدة كانت مطبقة دائما. (أنظر العمود "ب" ادناه)

بناءا عليه، يجب على دائرة البلدية والتخطيط أن تقوم بتعديل الرصيد الافتتاحي لصافي الأصول/ حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة في البيانات المالية (تم تعديل الرصيد الافتتاحي لسنة 2017. انظر * 31,000 درهم اماراتي في عمود "ب")، والمبالغ المقارنة الأخرى المفصح عنها لكل فترة سابقة معروضة في البيانات المالية كما لو ان السياسة المحاسبية الجديدة كانت مطبقة دائما.

تغيير في السياسة المحاسبية ذات اثر رجعي				
	أ		**ب**	
	معادلة متوسط التكلفة المرجح		**معادلة الوارد أولا صادر أولا**	
جزء من بيان المركز المالي (القيمة الدفترية للمخزون)	**2017 درهم اماراتي**	**2018 درهم اماراتي**	**2017 درهم اماراتي**	**2018 درهم اماراتي**
المخزون	10,000	12,000	12,000	13,000
جزء من بيان الاداء المالي (احتساب تكلفة بيع المخزون)	**2017 درهم اماراتي**	**2018 درهم اماراتي**	**2017 درهم اماراتي**	**2018 درهم اماراتي**
الرصيد الافتتاحي للمخزون	8,000	12,000	10,000	13,000
مشتريات المخزون	44,000	48,000	44,000	48,000
الرصيد الختامي للمخزون	(12,000)	(10,000)	(13,000)	(12,000)
تكلفة بيع المخزون	40,000	50,000	41,000	49,000
جزء من بيان التغيرات في صافي الاصول	**2017 درهم اماراتي**	**2018 درهم اماراتي**	**2017 درهم اماراتي**	**2018 درهم اماراتي**
الرصيد الافتتاحي للاحتياطي العام	30,000	50,000	31,000*	50,000
الفائض / العجز للفترة	20,000	30,000	19,000	31,000
الرصيد الختامي للاحتياطي العام	50,000	80,000	50,000	81,000

3.2.2. القيود على تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية بأثر رجعي

عندما يتوجب على الجهة الحكومية التطبيق بأثر رجعي، يتعين على الجهة الحكومية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي باستثناء عندما يكون من غير الممكن تحديد أي مما يلي:

1. الآثار الخاصة بالفترة؛ أو
2. الأثر التراكمي للتغيير.

في حال تغيير السياسة المحاسبية وتعذر الجهة الحكومية من تحديد الآثار الخاصة بالفترة على المعلومات المقارنة لواحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، يتعين على الجهة الحكومية تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على القيمة الدفترية للأصول والالتزامات كما في بداية أبكر فترة يكون فيها التطبيق بأثر رجعي ممكنا، والتي ممكن ان تكون الفترة الحالية، كما يتوجب على الجهة الحكومية القيام بتعديل مقابل على الرصيد الافتتاحي لكل بند متأثر في صافي الأصول/ حقوق الملكية لتلك الفترة.

عندما يتعذر على الجهة الحكومية تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، الناجم عن تطبيق سياسة محاسبية جديدة على كافة الفترات السابقة، يتوجب على الجهة الحكومية تعديل المعلومات المقارنة لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة بأثر مستقبلي من أبكر تاريخ قابل للتطبيق بشكل عملي. بناءا عليه يتم تجاهل تعديل حصة الأثر التراكمي على الاصول والالتزامات وصافي الأصول / حقوق الملكية التي تنشأ قبل ذلك التاريخ. يسمح للجهة الحكومية تغيير سياساتها المحاسبية بغض النظر عما إذا كان بمقدرة الجهة تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي ام لا.

3.3. الإفصاحات الناتجة عن التغيرات في السياسات المحاسبية

عندما يكون للتطبيق الأولي لسياسة:

1. أثر على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة؛ أو
2. أثر باستثناء أنه من غير العملي تحديد مبلغ التعديل؛ أو
3. قد يكون له أثر على فترات مستقبلية،

يتعين على الجهة الحكومية الإفصاح عما يلي:

1. عنوان السياسة؛
2. عندما ينطبق، أنه قد تم التغيير في السياسة المحاسبية وفقا للأحكام الانتقالية؛
3. طبيعة التغير في السياسة المحاسبية؛
4. عندما ينطبق، وصف الأحكام الانتقالية؛
5. عندما ينطبق، الأحكام الانتقالية التي يمكن ان تؤثر على الفترات المستقبلية؛
6. على قدر الإمكان، المبالغ المعدلة على كل بند من بنود البيانات المالية للفترة الحالية وكل فترة سابقة تم عرضها في البيانات المالية؛

7. على قدر الإمكان، مبلغ التعديل المتعلق بالفترات السابقة التي لم يتم عرضها في البيانات المالية؛
8. إذا كان يتعذر على الجهة الحكومية التطبيق بأثر رجعي وقفا لما تم ذكره في هذه السياسة على فترة سابقة معينة، أو على فترات سابقة قبل تلك المعروضة في البيانات المالية، يتوجب على الجهة الحكومية الافصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود هذه الحالة إضافة إلى وصف لكيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية والتاريخ تطبيقه.

عندما يكون للتغيير الطوعي في السياسة المحاسبية:

1. أثر على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة؛ أو
2. أثر باستثناء أنه من غير العملي تحديد مبلغ التعديل؛ أو
3. قد يكون له أثر على فترات مستقبلية،

تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح عما يلي:

1. طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛
2. الأسباب التي تجعل تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة تقدم معلومات بشكل موثوق وأكثر صلة؛
3. على قدر الإمكان، المبالغ المعدلة على كل بند من بنود البيانات المالية للفترة الحالية وكل فترة سابقة تم عرضها في البيانات المالية؛
4. على قدر الإمكان، مبلغ التعديل المتعلق بالفترات السابقة التي لم يتم عرضها في البيانات المالية؛
5. إذا كان يتعذر على الجهة الحكومية التطبيق بأثر رجعي على فترة سابقة معينة، أو على فترات سابقة قبل تلك المعروضة في البيانات المالية، يتوجب على الجهة الحكومية الافصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود هذه الحالة إضافة إلى وصف لكيفية تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية والتاريخ تطبيقه.

عندما لا تقوم الجهة الحكومية بتطبيق سياسة جديدة التي تكون قد تم إصدارها إلا انه لم يتم اعتمادها من قبل الجهة الحكومية بعد، يتعين على الجهة الحكومية الإفصاح عما يلي:

1. واقع عدم اعتماد السياسة الجديدة؛
2. المعلومات المعروفة أو المقدرة بشكل معقول والتي ترتبط بتقدير الأثر المحتمل من جراء تطبيق السياسة الجديدة على البيانات المالية للجهة الحكومية في فترة التطبيق الأولي.

التزاما بما ورد في هذه السياسة، على الجهة الحكومية ان تأخذ الإفصاحات التالية بعين الاعتبار:

1. عنوان السياسة الجديدة؛

2. طبيعة التغير أو التغيرات الوشيكة في السياسة المحاسبية؛
3. التاريخ الذي يقتضي فيه تطبيق السياسة؛
4. التاريخ الذي تخطط فيه الجهة الحكومية التطبيق الأولي للسياسة؛ و
5. إما:
   - ✓ مناقشة التأثير المتوقع للتطبيق الأولي للسياسة على البيانات المالية للجهة الحكومية؛ أو
   - ✓ إذا كان ذلك التأثير غير معروف أو غير قابل للتقدير بشكل معقول، يجب على الجهة الحكومية الإفصاح عن ذلك.

لا يتوجب على الجهة الحكومية الإفصاح عن هذه المعلومات في البيانات المالية للفترات اللاحقة، طالما تم الإفصاح عن هذه المعلومات في البيانات المالية للفترة الحالية.

4. التغيرات في التقديرات المحاسبية

هناك العديد من البنود في البيانات المالية للجهة الحكومية التي لا يمكن قياسها بشكل دقيق وذلك نتيجة لوجود حالات غير مؤكدة تكون ملازمة لتقديم الخدمات، أو للأنشطة التجارية أو للخدمات الأخرى، وبالتالي تلجأ الجهة الحكومية إلى تقديرها فقط. يرتبط التقدير بأحكام تستند على أحدث المعلومات الموثوقة والمتوفرة للجهة الحكومية. فعلى سبيل المثال وليس الحصر، يتعين على الجهة الحكومية القيام بالتقديرات لما يلي:

1. ايرادات الضريبة المستحقة (كما ينطبق)؛
2. الديون والذمم المشكوك في تحصيلها (مثال: الضرائب غير المحصلة)؛
3. تقادم المخزون؛
4. القيمة العادلة للأصول المالية أو الالتزامات المالية؛
5. الأعمار الإنتاجية أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية أو إمكانية الخدمة للأصول القابلة للاستهلاك، أو نسبة إنجاز إنشاء طريق؛ و
6. التزامات الضمان (كما ينطبق).

يعتبر استخدام التقديرات المعقولة جزءا أساسيا من إعداد البيانات المالية وهي لا تقلل من مصداقية تلك البيانات.

قد تقوم الجهة الحكومية بتعديل تقديراتها إذا حدثت أية تغييرات في الظروف التي ارتكزت عليها هذه التقديرات أو نتيجة لمعلومات جديدة أو لخبرة أكثر. وبحسب طبيعته، لا يتعلق تعديل التقدير بالفترات السابقة، كما وانه لا يعتبر تصحيحا لخطأ معين.

تقوم الجهة الحكومية بالاعتراف بأثر التغير في التقدير المحاسبي، بخلاف التغير الذي تنطبق في هذه السياسة، بأثر مستقبلي من خلال تضمينه في بيان الأداء المالي في:

1. فترة التغير، إذا كان التغير يؤثر على تلك الفترة فقط؛ أو
2. فترة التغير والفترات المستقبلية، إذا كان التغير يؤثر على كليهما.

عندما يؤدي التغير في التقدير المحاسبي إلى نشوء تغيرات في الأصول والالتزامات، أو ببند من صافي الأصول/ حقوق الملكية، يجب على الجهة الحكومية الاعتراف بتأثير التغيير من خلال تعديل القيمة الدفترية للأصل أو الإلتزام أو للبند المعني في صافي حقوق الملكية خلال فترة التغيير ويتم الاعتراف بأثر التغير المرتبط بالفترة الحالية كدخل أو مصروف في بيان الأداء المالي للفترة الحالية. ويتم الاعتراف بالأثر على الفترات المستقبلية، إن وجد، كدخل أو مصروف في بيان الأداء المالي لتلك الفترات المستقبلية.

مثال: التغيرات في التقديرات المحاسبية

مثال حول التغير في التقدير المحاسبي ذات أثر على بيان الأداء المالي للفترة الحالية فقط (ليس الحصر):

1. مخصص انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد
2. مخصصات الذمم المشكوك بتحصيلها
3. مخصص تقادم المخزون

مثال حول التغير في التقدير المحاسبي ذات أثر على بيان الأداء المالي للفترة الحالية والفترات المستقبلية:

المعطيات:

قامت مؤسسة مواصلات عجمان بشراء آلة معينة. ادناه كافة المعطيات ذات الصلة:

تاريخ الشراء	مبلغ الشراء (درهم اماراتي)	العمر الإنتاجي	المبلغ المتبقي بعد انتهاء العمر الإنتاجي	طريقة الاستهلاك	مصروف الاستهلاك لكل فترة (درهم اماراتي)
الأول من يناير 2017	100,000	خمس سنوات	صفر	القسط الثابت	20,000

خلال سنة 2019، إثر مراجعة العمر الإنتاجي للآلة وعمرها المتبقي، تبين لمؤسسة مواصلات عجمان بانه من المتوقع انتهاء العمر الانتاجي للآلة في 31 ديسمبر 2020 بدل من 31 ديسمبر 2021.

المعالجة المحاسبية:

يتعين على مؤسسة مواصلات عجمان محاسبة التغير في التقدير بأثر مستقبلي حيث أن التغير في العمر الإنتاجي المقدر للأصل يؤثر على مصروف الاستهلاك للفترة الحالية ولكل فترة مستقبلية خلال العمر الإنتاجي المتبقي للأصل. (انظر ادناه إلى التغير في مصروف الاستهلاك في سنتي 2019 و2020 ليصبح 30,000 درهم اماراتي بدلا من 20,000 درهم اماراتي).

السنوات	مصروف الاستهلاك	الاستهلاك المتراكم	احتساب مصروف الاستهلاك
2017	20,000	(20,000)	(100,000/5)

السنوات	مصروف الاستهلاك	الاستهلاك المتراكم	احتساب مصروف الاستهلاك
2018	20,000	(40,000)	(80,000/4)
2019	30,000	(70,000)	(60,000/2)
2020	30,000	(100,000)	(30,000/1)

4.1. الإفصاحات الناتجة عن التغيرات في التقديرات المحاسبية

يتعين على الجهة الحكومية ان تفصح عن طبيعة ومبلغ التغير في التقدير المحاسبي الذي يكون له أثر على الفترة الحالية، أو يتوقع أن يكون له أثر على الفترات المستقبلية. ويستثنى الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير الممكن تقدير الأثر، وفي هذه الحالة يجب على الجهة الحكومية الافصاح عن واقع عدم تمكنها من تقدير ذلك الأثر.

5. الأخطاء

قد تقع بعض الأخطاء عند الاعتراف أو القياس أو العرض لعناصر البيانات المالية أو الإفصاح عنها. لا تعتبر البيانات المالية للجهة الحكومية معدة وفقا لسياسات في حال تضمنت هذه البيانات المالية اخطاء جوهرية أو غير جوهرية تم تنفيذها عن قصد بهدف تحقيق عرض معين للمركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية الخاصة بالجهة الحكومية. وتقوم الجهة الحكومية بتصحيح الأخطاء المحتملة للفترة الحالية التي يتم اكتشافها، قبل اعتماد البيانات المالية للإصدار في تلك الفترة. إلا أنه، في بعض الأحيان قد تكتشف الجهة الحكومية الأخطاء الجوهرية في فترة لاحقة، وفي هذه الحالة يتم تصحيح أخطاء الفترة السابقة في المعلومات المقارنة المعروضة في البيانات المالية لتلك الفترة اللاحقة.

بمراعاة ما تم ذكره في هذه السياسة، يتعين على الجهة الحكومية تصحيح الأخطاء الجوهرية للفترة السابقة بأثر رجعي في أول مجموعة من البيانات المالية المعتمدة للإصدار بعد اكتشافها، وذلك من خلال:

1. تعديل المبالغ المقارنة المعروضة للفترة (الفترات) السابقة التي وقع فيها الخطأ؛ أو
2. إذا وقع الخطأ قبل أبكر فترة سابقة معروضة، يتوجب على الجهة الحكومية تعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وصافي الأصول / حقوق الملكية لأول فترة سابقة معروضة.

5.1. القيود على تصحيح الأخطاء بأثر رجعي

يتعين على الجهة الحكومية تصحيح أخطاء الفترة السابقة من خلال التعديل للبيانات بأثر رجعي، باستثناء حين يكون فيه من غير العملي تحديد اما الآثار لفترة محددة أو الأثر التراكمي للخطأ.

عندما يكون من غير العملي تحديد آثار الخطأ التابع لفترة محددة على المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من فترة سابقة معروضة، يتعين على الجهة الحكومية تعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وصافي الأصول / حقوق الملكية للفترة الأولى التي يكون من الممكن عمليا التعديل فيها بأثر رجعي (والتي يمكن أن تكون الفترة الحالية).

عندما يكون من غير العملي تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لخطأ معين على كافة الفترات السابقة، أو عندما يتعذر على الجهة الحكومية تحديد مبلغ الخطأ (على سبيل المثال: خطأ في تطبيق سياسة محاسبية) لكافة الفترات السابقة، يتعين على الجهة الحكومية تعديل المعلومات المقارنة لتصحيح الخطأ من أقرب تاريخ ممكن وبأثر مستقبلي، حيث يتم تجاهل الجزء من التعديل التراكمي للأصول والالتزامات وصافي الأصول/ حقوق الملكية الذي ينشأ قبل ذلك التاريخ.

يختلف تصحيح الأخطاء عن التغيرات في التقديرات المحاسبية. حيث تعتبر التقديرات المحاسبية بطبيعتها تقديرات تقريبية قد تحتاج إلى التعديل عند ظهور أية معلومات إضافية ذات صلة.

مثال - تصحيح أخطاء الفترة السابقة

المعطيات:

اكتشفت المدرسة الاكاديمية لعجمان بعد اعداد البيانات المالية لسنة 2020 والمعلومات المقارنة لسنة 2019 ، بأنه كان هناك خطأ في البيانات المالية التابعة لسنة 2019 حيث لم يتم الاعتراف وتسجيل استهلاك الاصول بشكل صحيح في تلك البيانات المالية. وكان ذلك الخطأ نتيجة اغفال الادارة عن احتساب استهلاك مكتب الاكاديمية خلال سنة 2019 البالغ قدره 1,000 درهم اماراتي.

المعالجة المحاسبية:

يعتبر حذف مبلغ مصروف الاستهلاك من البيانات المالية لسنة 2019 خطأ فترة سابقة وبالتالي يتوجب على ادارة جامعة عجمان تعديل البيانات المالية بأثر رجعي (انظر العمود ب للبيانات المالية المعدلة حيث تظهر تأثير تعديل مصروف الاستهلاك في بيان الأداء المالي لسنة 2019 على القيمة الدفترية للأصول من خلال الاستهلاك المتراكم وعلى صافي الاصول/ حقوق الملكية).

لاحظ بانه لم يكون هناك أي تغير في الفائض/العجز لسنة 2020 بين عمود أ وعمود ب اذ ان الخطأ تابع لفترة سابقة (أي سنة 2019) وبالتالي تم زيادة مصروف الاستهلاك من 1,000 درهم اماراتي إلى 2,000 درهم اماراتي في بيان الأداء المالي لسنة 2019 كما هو موضح أدناه.

تصحيح خطأ فترة سابقة (اثر رجعي)

	أ البيانات المالية قبل تصحيح خطأ الفترة السابقة		ب البيانات المالية المعدلة	
جزء من بيان المركز المالي (القيمة الدفترية للأصول)	**2019 درهم اماراتي**	**2020 درهم اماراتي**	**2019 درهم اماراتي**	**2020 درهم اماراتي**
تكلفة الأصول	50,000	50,000	50,000	50,000
الاستهلاك المتراكم	(8,000)	(10,000)	(9,000)	(11,000)
القيمة الدفترية للأصول	42,000	40,000	41,000	39,000

جزء من بيان الاداء المالي (مصروف الاستهلاك للاصول)	**2019 درهم اماراتي**	**2020 درهم اماراتي**	**2019 درهم اماراتي**	**2020 درهم اماراتي**
مصروف الاستهلاك	1,000	2,000	2,000	2,000

جزء من بيان التغيرات في صافي الاصول	**2019 درهم اماراتي**	**2020 درهم اماراتي**	**2019 درهم اماراتي**	**2020 درهم اماراتي**
الرصيد الافتتاحي للاحتياطي العام	50,000	30,000	30,000	49,000
الفائض / العجز للفترة	20,000	30,000	19,000	30,000
الرصيد الختامي للاحتياطي العام	50,000	80,000	49,000	79,000

كما هو موضح أعلاه، اظهرت نتيجة التعديل انخفاض في القيمة الدفترية للأصول من 40,000 درهم اماراتي (في سنة 2020 – عمود أ) إلى 39,000 درهم اماراتي (في سنة 2020 – عمود ب).

من خلال تعديل مصروف الاستهلاك في بيان الأداء المالي لسنة 2019 من 1,000 درهم اماراتي (عمود أ) إلى 2,000 درهم اماراتي (عمود ب).

5.2. الافصاحات الناتجة عن أخطاء الفترة السابقة

يتعين على الجهة الحكومية عند تطبيق ما تم ذكره في هذه السياسة، ان تفصح عما يلي:

1. طبيعة خطأ الفترة السابقة؛
2. إلى الحد الممكن عمليا، مبلغ التصحيح على كل بند من بنود البيانات المالية لكل فترة سابقة معروضة؛
3. مبلغ التصحيح في بداية أبكر فترة سابقة معروضة؛
4. إذا كان يتعذر على الجهة الحكومية التطبيق بأثر رجعي على فترة سابقة معينة، يتوجب على الجهة الحكومية الافصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود هذه الحالة إضافة إلى وصف لكيفية التصحيح ومنذ متى صحح الخطأ.

السياسة 18 – عرض البيانات المالية

جدول محتويات سياسة عرض البيانات المالية

290 1. هدف السياسة

290 2. النطاق

290 3. مكونات البيانات المالية

290 4. هيكل البيانات المالية

291 4.1. فترة التقرير أو التوقيت

291 4.1.1. فترة التقرير

291 4.1.2. التوقيت

292 4.2. بيان المركز المالي

292 4.2.1. التمييز بين المتداولة/ غير المتداولة

292 4.2.2. الأصول المتداولة

292 4.2.3. الإلتزامات المتداولة

293 4.2.4. المعلومات التي سيتم تقديمها ضمن بيان المركز المالي

293 4.2.5. المعلومات التي يجب أن تعرض اما في بيان المركز المالي أو في الإيضاحات

295 4.3. بيان الأداء المالي

295 4.3.1. الفائض أو العجز للفترة

295 4.3.2. المعلومات التي يجب عرضها ضمن بيان الأداء المالي

295 4.3.3. المعلومات التي يجب عرضها اما ضمن بيان الأداء المالي أو في الإيضاحات

296 4.4. بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية

296 4.5. بيان التدفقات النقدية

297 4.6. الايضاحات حول البيانات المالية

297 4.6.1. الإفصاح عن السياسات المحاسبية

297 4.6.2. المصادر الرئيسية للتقديرات غير المؤكدة

298 4.7. إفصاحات أخرى

298 5. مسائل أخرى

298 5.1. العرض بصورة عادلة والإلتزام بمتطلبات السياسة

299 5.2. الإستمرارية

300 5.3. توافق المعلومات

300 5.4. التقاص

300 5.5. معلومات المقارنة

1. هدف السياسة

إن الهدف من هذه السياسة هو بيان الطريقة التي يتم من خلالها عرض البيانات المالية للأغراض العامة من أجل ضمان إمكانية المقارنة بين كل من البيانات المالية للجهة الحكومية للفترات السابقة والبيانات المالية الخاصة بجهات حكومية أخرى. ولتحقيق هذا الهدف، تبين هذه السياسة الاعتبارات الكلية الخاصة بعرض البيانات المالية والإرشادات بشأن هيكل هذه البيانات والحد الأدنى من المتطلبات الخاصة بمحتوى البيانات المالية المعدة بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي.

2. النطاق

إن البيانات المالية للأغراض العامة هي البيانات المعدة لتلبية حاجات المستخدمين الذين هم ليسوا في وضع يتيح لهم طلب تقارير مصممة خصيصا لتلبي احتياجاتهم من معلومات معينة. وتتضمن البيانات المالية للأغراض العامة البيانات المعروضة بشكل منفصل أو ضمن مستند عام آخر مثل التقرير السنوي، ولا تنطبق هذه السياسة على المعلومات المالية المرحلية المختصرة.

تنطبق هذه السياسة بشكل متكافئ على جميع الجهات الحكومية سواءا كانت بحاجة لإعداد البيانات المالية الموحدة أو إعداد البيانات المالية المنفصلة أم لا، كما هو محدد في سياسة "البيانات المالية المنفصلة" أو سياسة"البيانات المالية الموحدة".

3. مكونات البيانات المالية

تحتوي مجموعة البيانات المالية الكاملة على المكونات التالية:

1. بيان المركز المالي؛
2. بيان الأداء المالي؛
3. بيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية؛
4. بيان التدفق النقدي؛
5. مقارنة بين المبالغ المقدرة والفعلية كبيان مالي إضافي كما هو موضح حسب سياسة "عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية"؛ و
6. الايضاحات، التي تشمل ملخصا للسياسات المحاسبية الهامة والايضاحات التفسيرية الأخرى.

4. هيكل البيانات المالية

تقتضي هذه السياسة إجراء إفصاحات محددة ضمن بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي وبيان التغيرات في صافي الأصول / حقوق الملكية كما يقتضي الإفصاح عن بنود أخرى إما ضمن تلك البيانات أو ضمن الايضاحات. وتنص سياسة "بيانات التدفق النقدي"، على متطلبات عرض بيان التدفق النقدي.

يجب تحديد كل عنصر من عناصر البيانات المالية على نحو واضح، بالإضافة إلى عرض المعلومات التالية بشكل بارز، وتكرارها عند الضرورة لتحقيق فهم مناسب وصحيح للمعلومات المعروضة:

1. معلومات عن إسم الجهة الحكومية التي تقدم التقرير أو وسائل أخرى للتعريف وذكر أية تغيرات في هذه المعلومات عن التقارير السابقة؛
2. ما إذا كانت البيانات المالية تغطي الجهة الحكومية الفردية أو كيانا إقتصاديا؛
3. تاريخ التقرير أو الفترة التي تغطيها البيانات المالية، أيهما مناسب لجزء البيانات المالية ذي العلاقة؛
4. عملة التقرير، كما هي معرفة في سياسة "آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبية"؛ و
5. مستوى التقريب المستخدم في عرض الأرقام في البيانات المالية، حيث تكون البيانات المالية أكثر قابلية للفهم إذا ما تم عرض المعلومات بآلاف أو ملايين الوحدات من عملة التقرير، ويعتبر ذلك مقبولا ما لم تحذف أية معلومات هامة.

4.1. فترة التقرير أو التوقيت

4.1.1. فترة التقرير

يجب عرض البيانات المالية بشكل سنوي على الأقل، وعندما يتم تغيير تاريخ تقارير الجهة الحكومية، وتعرض البيانات المالية لفترة أطول أو أقصر من سنة واحدة، فإنه يتوجب على الجهة الحكومية أن تفصح عما يلي، بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها البيانات المالية:

1. سبب إستخدام فترة أطول أو أقصر؛ و
2. حقيقة أن المبالغ المقارنة لبيانات معينة كبيان الأداء المالي والتغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية، وبيانات التدفقات النقدية والإيضاحات ذات العلاقة من غير الممكن مقارنتها تماما.

في حالات إستثنائية، قد يطلب من جهة حكومية معينة، أو قد تقرر تغيير تاريخ تقريرها، على سبيل المثال، الإنتقال المحاسبي لأساس الإستحقاق، حيث يتم تغيير تاريخ التقرير للجهات الحكومية الواقعة ضمن الكيان الإقتصادي، لجعل إعداد البيانات المالية الموحدة أمرا ممكنا. وفي هذه الحالة من الضروري أن يكون مستخدمو البيانات المالية على علم بأن المبالغ الظاهرة للفترة الحالية ومبالغ المقارنة لا يمكن مقارنتها بالإضافة الى الإفصاح عن سبب هذا التغيير في تاريخ التقرير، إن وجد.

4.1.2. التوقيت

تقل فائدة البيانات المالية إذا لم تكن متوفرة للمستخدمين خلال فترة معقولة بعد تاريخ التقرير، ويجب أن تكون الجهة الحكومية في وضع يتيح لها إصدار بياناتها المالية بحد اقصى

مدته ستة أشهر، ولا تكون العوامل المستمرة مثل تعقيد عمليات الجهة الحكومية سببا كافيا لعدم تقديم التقرير في الوقت المناسب.

4.2. بيان المركز المالي

4.2.1. التمييز بين المتداولة/ غير المتداولة

تتطلب هذه السياسة عرض الأصول والالتزامات المتداولة وغير المتداولة كفئات منفصلة في بيان المركز المالي. بغض النظر عن طريقة العرض، فانه يتعين على الجهة الحكومية الافصاح عن المبالغ المتوقع استردادها أو تسويتها بعد ما يزيد عن 12 شهر من تاريخ التقرير لكل بند لأصل أو التزام يجمع بين المبالغ المتوقع استردادها او تسويتها خلال أو بعد 12 شهر من تاريخ التقرير.

4.2.2. الأصول المتداولة

تصنف الجهة الحكومية الأصل كمتداول عندما:

1. يتوقع أن يتم تحقيقه أو يتم الإحتفاظ به للبيع أو الإستهلاك أثناء عمل دورة التشغيل الاعتيادية للجهة الحكومية؛
2. يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛
3. يكون من المتوقع أن يتحقق أو أن تتم الإستفادة منه خلال 12 شهر من تاريخ التقرير؛ أو
4. إذا كان نقدا أو معادل للنقد (كما هو محدد في سياسة"بيانات التدفق النقدي") ما لم يكن تبادله أو استخدامه مقيدا لتسوية إلتزام معين لمدة 12 شهرا من تاريخ التقرير.

يجب تصنيف كافة الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة.

4.2.3. الإلتزامات المتداولة

تصنف الجهة الحكومية الإلتزام كمتداول عندما:

1. يتوقع تسويته أثناء دورة التشغيل الاعتيادية للجهة الحكومية؛
2. يحتفظ به بشكل رئيسي لغرض المتاجرة؛
3. يستحق التسوية خلال إثني عشر شهرا من تاريخ التقرير؛ و
4. لا تتمتع الجهة الحكومية بحق مشروط لتأجيل تسوية إلتزام معين لمدة 12 شهر على الأقل من تاريخ التقرير.

يجب تصنيف كافة الإلتزامات الأخرى على أنها إلتزامات غير متداولة.

تصنف الجهة الحكومية إلتزاماتها المالية على أنها متداولة عندما يستحق تسويتها خلال 12 شهر من تاريخ التقرير، حتى وان:

1. كانت مدة الالتزام الاصلية أطول من 12 شهر؛ و
2. تم إبرام إتفاقية لإعادة التمويل أو إعادة جدولة الدفعات على أساس طويل الأجل بعد تاريخ التقرير وقبل المصادقة على إصدار البيانات المالية.

4.2.4. المعلومات التي سيتم تقديمها ضمن بيان المركز المالي

يجب أن يشتمل بيان المركز المالي على بنود تعرض المبالغ التالية (كحد أدنى):

1. الممتلكات والمصانع والمعدات؛
2. العقارات الإستثمارية؛
3. الأصول غير الملموسة؛
4. الأصول المالية؛
5. الإستثمارات التي تمت محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية؛
6. المخزون؛
7. المستردات من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والحوالات)؛
8. الذمم المدينة من المعاملات التبادلية؛
9. النقد والنقد المعادل؛
10. الحوالات مستحقة الدفع؛
11. الذمم الدائنة بموجب المعاملات التبادلية؛
12. المخصصات؛
13. الالتزامات المالية؛
14. حقوق الأقلية المعروضة ضمن صافي الأصول/ حقوق الملكية؛ و
15. صافي الأصول/ حقوق الملكية الموزعة على المالكين في الجهة الحكومية المسيطرة.

يجب عرض أية بنود إضافية والعناوين ومجاميع فرعية ضمن بيان المركز المالي عندما يكون هذا العرض ضروريا لفهم المركز المالي للجهة الحكومية بشكل مناسب.

يتم تقييم وجوب عرض البنود الإضافية على نحو منفصل بناء على التالي:

1. طبيعة وسيولة الأصول؛
2. وظيفة الأصل ضمن الجهة الحكومية؛ و
3. مبالغ وطبيعة وتوقيت الإلتزامات.

4.2.5. المعلومات التي يجب أن تعرض اما في بيان المركز المالي أو في الإيضاحات

يتم الافصاح عن تصنيفات فرعية اضافية للبنود المعروضة بطريقة تناسب عمليات الجهة الحكومية اما في بيان المركز المالي أو في الإيضاحات حول بيان المركز المالي.

يعتمد التفصيل المقدم في التصنيفات الفرعية على متطلبات سياسة ذات الصلة وعلى حجم وطبيعة ووظيفة المبالغ ذات العلاقة، وتستخدم كذلك العوامل المبينة في هذه السياسة لتقرير أساس التصنيف الفرعي، وتختلف الإفصاحات لكل بند.

مثال: التصنيفات الفرعية

1. تقسم بنود الممتلكات والمصانع والمعدات إلى فئات وفقا لسياسة "الممتلكات والمصانع والمعدات"؛
2. تقسم الذمم المدينة إلى مبالغ مستحقة القبض من رسوم المستخدم والضرائب والإيرادات غير التبادلية الأخرى والذمم المدينة من أطراف ذات علاقة والدفعات المسبقة ومبالغ أخرى؛
3. يتم تصنيف المخزون وفقا لسياسة "المخزون" إلى فئات فرعية مثل السلع ومواد تموين الإنتاج والأعمال قيد الإنجاز والبضائع تامة الصنع؛
4. تقسم المخصصات إلى مخصصات لمنافع الموظفين وبنود أخرى؛ و
5. تقسم عناصر صافي الأصول/ حقوق الملكية إلى فائض وعجز متراكمين وأية إحتياطات.

تفصح الجهة الحكومية عن صافي الأصول/ حقوق الملكية عندما لا يكون لديها أسهم رأسمالية اما ضمن بيان المركز المالي أو في الإيضاحات مبينة بشكل منفصل ما يلي:

1. الفائض أو العجز المتراكم؛
2. الإحتياطيات بما في ذلك وصف لطبيعة وغرض كل إحتياطي ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية؛ و
3. حصة الفئة الغير مسيطرة حيث أنه وفي بعض الحالات قد تكون هنالك حصة أقلية في صافي الأصول/ حقوق الملكية للجهة الحكومية، فعلى سبيل المثال، على المستوى الحكومي الكلي قد تشتمل الكيان الإقتصادي على مؤسسات أعمال تجارية تمت خصخصتها جزئيا، وتبعا لذلك من الممكن أن يكون هناك مساهمون من القطاع الخاص لديهم حصة مالية في صافي الأصول/ حقوق الملكية للجهة الحكومية.

لن يكون لدى العديد من الجهات الحكومية أسهم رأسمالية، ولكن قد يكون مسيطر من قبل جهات حكومية أخرى، ومن المحتمل أن تكون طبيعة حصة الحكومة في صافي الأصول / حقوق الملكية للجهة الحكومية مزيجا من رأس المال المساهم به وإجمالي الفائض أو العجز المتراكم والإحتياطيات للجهة الحكومية مما يعكس صافي الأصول/ حقوق الملكية المنسوبة إلى عمليات الجهة الحكومية إما إذا كان لدى الجهة الحكومية أسهم رأسمالية، فإنه يتوجب

عليها الإفصاح عما يلي اما ضمن بيان المركز المالي أو في الإيضاحات بالإضافة إلى الإفصاحات:

1. لكل فئة من الأسهم الرأسمالية:
   - ✓ عدد الأسهم المصرح بها؛
   - ✓ عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل وعدد الأسهم الصادرة وغير المدفوعة بالكامل؛
   - ✓ القيمة الإسمية لكل سهم أو ان كان ليس لها قيمة إسمية؛
   - ✓ مطابقة لعدد الأسهم غير المدفوعة في بداية ونهاية السنة؛
   - ✓ الحقوق والتفضيلات والقيود المرتبطة بتلك الفئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وتسديد رأس المال؛
   - ✓ الأسهم في الجهة الحكومية التي تحتفظ بها الجهة الحكومية نفسها أو تحتفظ بها الجهات الحكومية المسيطر عليها أو الشركات الزميلة لها ؛ و
   - ✓ الأسهم المخصصة للإصدار بموجب عقود مختلفة (مثل عقود مبيعات) بما في ذلك الشروط والمبالغ، و
2. وصف لطبيعة وغرض كل إحتياطي ضمن صافي الأصول / حقوق الملكية.

4.3. بيان الأداء المالي

4.3.1. الفائض أو العجز للفترة

يشمل الفائض أو العجز في بيان الأداء المالي جميع بنود الإيرادات والمصاريف المعترف بها في فترة معينة ما لم يقتضي أحدى السياسات غير ذلك.

4.3.2. المعلومات التي يجب عرضها ضمن بيان الأداء المالي

يجب أن يشتمل بيان الأداء المالي على بنود تعرض المبالغ التالية للفترة (كحد أدنى):

1. الإيراد؛
2. تكاليف التمويل؛
3. حصة الفائض أو العجز للجهات الحكومية الزميلة والمشاريع المشتركة التي تمت محاسبتها بإستخدام طريقة حقوق الملكية؛ و
4. الفائض أو العجز.

ينبغي الإفصاح عن البنود التالية ضمن بيان الأداء المالي كتوزيعات لفائض أو عجز الفترة:

1. الفائض أو العجز المنسوب إلى حصة الفئة الغير مسيطرة؛ و
2. الفائض أو العجز المنسوب إلى الجهة الحكومية المسيطرة.

يجب عرض البنود الاضافية والعناوين والمجاميع الفرعية ضمن بيان الأداء المالي وذلك عندما يكون العرض ضروريا لفهم الأداء المالي للجهة الحكومية بشكل مناسب.

4.3.3. المعلومات التي يجب عرضها اما ضمن بيان الأداء المالي أو في الإيضاحات

ينبغي الإفصاح عن طبيعة بنود الإيرادات والمصاريف ومبالغها بشكل منفصل عندما تكون هامة.

تشمل الحالات التي ينشأ فيها الإفصاح المنفصل عن بنود الإيرادات والمصاريف ما يلي على سبيل المثال:

1. تخفيض قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقيق أو قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات أو للمبلغ القابل لإسترداد أو مبلغ الخدمة القابل للاسترداد حيث يكون مناسبا، إضافة إلى عكس هذه التخفيضات؛
2. عمليات إعادة هيكلة أنشطة الجهة الحكومية والقيود التي تعكس أية مخصصات فيما يتعلق بتكاليف إعادة الهيكلة؛
3. عمليات التصرف ببنود الممتلكات والمصانع والمعدات؛
4. عمليات الخصخصة أو عمليات التصرف الأخرى بالإستثمارات؛
5. تسويات المقاضاة؛ و
6. عكس أية مخصصات.

يتوجب على الجهة الحكومية عرض تصنيف فرعي لإجمالي الإيرادات بطريقة تناسب عملياتها إما ضمن بيان الأداء المالي أو في الإيضاحات.

يتوجب على الجهة الحكومية عرض تحليل للمصاريف مبني على أساس طبيعة المصاريف، إما ضمن بيان الأداء المالي أو في الإيضاحات، الا انها تحث على عرض التحليلات ضمن بيان الأداء المالي.

ينبغي على الجهة الحكومية التي لديها أسهم رأسمالية وتقدم أرباح أسهم أو توزيعات مشابهة لمالكيها أن تفصح عن مبلغ الأرباح أو التوزيعات المشابهة التي تم الإعتراف بها على أنها توزيعات للمالكين خلال الفترة والمبالغ المتعلقة بكل سهم أما ضمن بيان الأداء المالي أو في بيان التغير في صافي الأصول/ حقوق الملكية أو الإيضاحات.

4.4. بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية

يجب أن تعرض الجهة الحكومية بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية الذي يظهر ما يلي:

1. الفائض أو العجز للفترة؛

2. كل بند من الإيراد والمصروف للفترة الذي يجب أن يتم الإعتراف به مباشرة في صافي الأصول / حقوق الملكية حسب ما تتطلب السياسة الأخرى وكذلك إجمالي هذه البنود؛
3. إجمالي إيرادات ومصاريف الفترة مع إظهار إجمالي المبالغ المنسوبة إلى مالكي الجهة الحكومية المسيطرة وحصة الفئة الغير مسيطرة بشكل منفصل؛ و
4. آثار التغيرات في السياسات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المعترف بها وفقا لسياسة "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" بالنسبة لكل عنصر في صافي الأصول / حقوق الملكية المفصح عنه بشكل منفصل.

ينبغي على الجهة الحكومية أن تعرض التالي أما ضمن بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية أو في الإيضاحات:

1. مبالغ المعاملات مع المالكين الذين يعملون بصفتهم كمالكين، مع إظهار التوزيعات على المالكين بشكل منفصل؛
2. رصيد الفائض أو العجز المتراكم في بداية الفترة وفي تاريخ التقرير والحركات خلال الفترة؛
3. مطابقة بين المبلغ المسجل في بداية ونهاية الفترة بحيث تفصح بشكل منفصل عن كل حركة لكل عنصر في صافي الأصول / حقوق الملكية مفصح عنه بشكل منفصل حيث تمثل التغيرات خلال الفترة الزيادة أو النقصان في صافي الأصول/ حقوق الملكية. كما يمثل التغيير الكلي في صافي الأصول/ حقوق الملكية خلال فترة مجموع (أ) و (ب) بالإضافة إلى الإيرادات والمصاريف الأخرى المعترف بها بشكل مباشر كتغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية.

4.5. بيان التدفقات النقدية

تقدم معلومات التدفق النقدي لمستخدمي البيانات المالية أساسا لتقييم قدرة الجهة الحكومية على توليد النقد والنقد المعادل واحتياجات الجهة الحكومية لإستخدام هذه التدفقات النقدية. وتنص سياسة "بيانات التدفق النقدي" على متطلبات عرض بيان التدفق النقدي والإفصاحات ذات العلاقة.

4.6. الايضاحات حول البيانات المالية

4.6.1. الإفصاح عن السياسات المحاسبية

يتعين على الجهة الحكومية الإفصاح عما يلي في ملخص السياسات المحاسبية الهامة:

1. تعرض معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة؛
2. بيان الإمتثال بالسياسة؛

3. ملخص السياسات المحاسبية الهامة المطبقة والذي يتوجب فيه الإفصاح عما يلي:
   - ✓ أسس القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية؛
   - ✓ مدى تطبيق الجهة الحكومية لأي أحكام إنتقالية في أي من السياسات؛ و
4. أسس القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية؛
5. مدى تطبيق الجهة الحكومية لأي أحكام إنتقالية؛ و
6. المعلومات المساندة للبنود المعروضة ضمن بيان المركز المالي أو بيان الأداء المالي أو بيان التغيرات في صافي الأصول/ حقوق الملكية أو بيان التدفق النقدي بالترتيب الذي يعرض فيه كل بيان وكل بند؛ و
7. إفصاحات أخرى، بما في ذلك:
   - ✓ الإلتزامات المحتملة والإلتزامات التعاقدية غير المعترف بها؛
   - ✓ الإفصاحات غير المالية، مثل أهداف وسياسات إدارة المخاطر المالية في الجهة الحكومية؛ و
   - ✓ السياسات المحاسبية الأخرى المستخدمة ذات الصلة بفهم البيانات المالية.

يتعين على الجهة الحكومية أن تفصح في الايضاحات عما يلي (حينما ينطبق):

1. مبلغ أرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة المقترح أو المعلن عنها قبل المصادقة على إصدار البيانات المالية لكن غير المعترف بها كتوزيع على المالكين خلال الفترة، والمبلغ ذي العلاقة لكل سهم؛ و
2. مبلغ أي أرباح أسهم تفضيلية متراكمة أو توزيعات مماثلة غير معترف بها.

4.6.2. المصادر الرئيسية للتقديرات غير المؤكدة

عند وجود مخاطرة في تقدير مبالغ معينة لبعض من الأصول والإلتزامات والتي من شأنها أن تغير مفهوم مستخدمي البيانات المالية، فيتوجب على الجهة الحكومية الإفصاح في الإيضاحات حول المصادر الرئيسية للإفتراضات التي وضعت لاحتساب التقديرات غير المؤكدة والإفتراضات المتعلقة بالمستقبل. ويجدر بالذكر أنه ليس من المطلوب من الجهة الحكومية الإفصاح عن معلومات تتعلق بالموازنة. وينبغي أن تتضمن الايضاحات فيما يخص هذه الأصول والإلتزامات ما يلي:

1. طبيعتها؛ و
2. مبالغها المسجلة كما في تاريخ التقرير.

4.7. إفصاحات أخرى

يتوجب على الجهة الحكومية الافصاح عن الأمور التالية ما لم يتم الإفصاح عنها في مكان آخر في المعلومات المنشورة مع البيانات المالية:

1. المقر الثابت والشكل القانوني للجهة الحكومية والإختصاص الذي تعمل من خلاله؛

2. وصف لطبيعة عمليات الجهة الحكومية والأنشطة الرئيسية؛
3. إشارة إلى التشريع الذي يحكم عمليات الجهة الحكومية؛ و
4. إسم الجهة الحكومية المسيطرة والجهة الحكومية المسيطرة النهائية على الكيان الاقتصادي (حيث ينطبق ذلك).

5. مسائل أخرى

5.1. العرض بصورة عادلة والإلتزام بمتطلبات السياسة

يتوجب على الجهة الحكومية التي تمتثل بياناتها المالية لسياسة أن تقدم بيانا صريحا وواضحا عن الامتثال في الإيضاحات، ويجب عدم وصف البيانات المالية بأنها ممتثلة لسياسة إلا إذا كانت تمتثل لكافة متطلبات كل سياسة. تقدم سياسة "تبني مبدأ الاستحقاق للمرة الأولى" تفصيلا عن وصف البيانات المالية ومدى امتثالها لسياسة.

يتحقق العرض العادل من خلال الامتثال لسياسة، كما يتطلب العرض العادل ما يلي:

1. إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وفقا لسياسة "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" الذي يصف أيضا التسلسل الهرمي للإرشادات التي يتوجب على الجهة الحكومية مراعاتها في غياب سياسة تنطبق بشكل محدد على بند معين.
2. عرض المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بأسلوب يوفر معلومات مناسبة وموثوقة وقابلة للمقارنة والفهم.
3. تقديم إفصاحات إضافية عندما يكون الإلتزام بالمتطلبات المحددة في السياسة غير كاف لتمكين المستخدمين من فهم أثر معاملات معينة وأحداث وظروف أخرى على المركز المالي والأداء المالي للجهة الحكومية.

لا يتم تصحيح السياسات المحاسبية غير المناسبة من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة أو الايضاحات أو المواد التفسيرية، بل يتم معالجتها حسب متطلبات سياسة "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

في الحالات المتوقع أن تكون نادرة جدا، يتعارض متطلب سياسة ما مع هدف البيانات المالية عندما لا يمثل المعاملات والأحداث والظروف الأخرى التي يقصد تمثيلها أو يمكن أن يتوقع بأن يمثلها على نحو معقول، ومن المحتمل أن يؤثر بالتالي على القرارات التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية. وعند تقييم فيما إذا كان الإلتزام بمتطلب محدد في أحد السياسات من شأنه أن يكون مضلل جدا بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية الموضح في هذه السياسة، فإن على ادارة الجهة الحكومية أن تأخذ بعين الإعتبار:

1. السبب وراء عدم تحقيق هدف البيانات المالية ضمن الظروف المعينة؛ و
2. كيفية إختلاف ظروف الجهة الحكومية عن ظروف الجهات الحكومية الأخرى التي تلتزم بالمتطلب. وفي حال التزمت جهات حكومية أخرى في ظروف مشابهة بالمتطلب،

يكون هناك إفتراض قابل للنقض بأن إلتزام الجهة الحكومية بالمتطلب لن يكون مضللا جدا بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية الموضح في هذه السياسة.

يمكن للجهة الحكومية أن تحيد عن متطلب معين في أحد السياسات. إذا خلصت ادارة الجهة الحكومية الى ان الالتزام بهذا المتطلب من شأنه أن يكون مضللا للغاية بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية المنصوص عليه في هذه السياسة و إذا كان الإطار التنظيمي ذو الصلة يقتضي مثل هذا الحياد أو لا يمنعه. وفي هذه الحالة يجب أن تفصح الجهة الحكومية عما يلي:

1. أن الإدارة قد خلصت إلى أن البيانات المالية تعرض بعدل المركز المالي للجهة الحكومية وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية؛
2. أنها التزمت بالسياسات بإستثناء أنها حادت عن متطلب معين لتحقيق العرض العادل؛
3. عنوان السياسة الذي حادت عنه الجهة الحكومية، وطبيعة الحياد، بما في ذلك المعالجة التي تقتضيها السياسة، والسبب وراء كون تلك المعالجة مضللة للغاية بحيث تتعارض مع هدف البيانات المالية المنصوص عليه في هذه السياسة، والمعالجة المتبناة؛ و
4. الأثر المالي للحياد على كل بند في البيانات المالية الذي كان سيتم الإبلاغ عنه أثناء الالتزام مع المتطلب وذلك لكل فترة معروضة.

عندما تحيد عن متطلب معين في أحد السياسات في فترة سابقة ويؤثر ذلك الحياد على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية للفترة الحالية.

ينبغي على الجهة الحكومية التقليل الى أقصى حد ممكن من جوانب التضليل الملحوظة في الإلتزام بمتطلب معين في أحد السياسات والذي من شأنه أن يكون مضللا للغاية بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية المنصوص عليه في هذه السياسة من خلال الإفصاح عما يلي:

1. عنوان السياسة المعنية، وطبيعة المتطلب، والسبب وراء إستنتاج ادارة الجهة الحكومية بأن الإلتزام بالمتطلب هو مضلل للغاية بحيث يتعارض مع هدف البيانات المالية المنصوص عليه في هذه السياسة؛ و
2. التعديلات على كل بند في البيانات المالية التي استنتجت ادارة الجهة الحكومية بأنها ضرورية لتحقيق عرض عادل وذلك لكل فترة معروضة.

إن الحياد عن متطلبات السياسة من أجل الإلتزام بمتطلبات قانونية أو تشريعية لإعداد التقارير المالية (عندما ينطبق) لا يشكل حيادا يتعارض مع هدف البيانات المالية الموضح في هذه السياسة. وفي حال كان مثل هذا الحياد جوهريا فإنه لا يمكن للجهة الحكومية أن تدعي بأنها تلتزم بهذا الدليل.

5.2. الإستمرارية

يتوجب على الأشخاص المسؤولين عن إعداد البيانات المالية لجهة حكومية إجراء تقييم لقدرتها على الإستمرار في عملها عند إعداد البيانات المالية، حيث يتم إعداد البيانات المالية على أساس إستمرارية الجهة الحكومية، إلا إذا كانت هناك نية لتصفيتها أو وقف أعمالها، أو في حال عدم وجود بديل واقعي إلا القيام بذلك. وإذا كان هؤلاء الأشخاص على علم بوجود حالات عدم تأكد تتعلق بالأحداث أو الظروف التي تثير الشك حول قدرة الجهة الحكومية على الإستمرار عند إجراء تقييمهم فإنه يجب الإفصاح عن حالات عدم التأكد هذه. أما إذا لم يتم إعداد البيانات المالية على أساس إستمرارية الجهة الحكومية فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة مع ذكر الأساس الذي استخدم في إعداد البيانات المالية، وسبب إعتبار عدم قدرة الجهة الحكومية على الإستمرارية.

تعد البيانات المالية عادة على إفتراض أن الجهة الحكومية مستمرة في عملها وتلبية واجباتها القانونية في المستقبل المنظور، وعند تقييم ما إذا كانت فرضية إستمرارية الجهة الحكومية مناسبة فإن على الأشخاص المسؤولون عن إعداد البيانات المالية الأخذ في الإعتبار كافة المعلومات المتوفرة عن المستقبل والذي يجب أن تكون مدته والتي ليست على وجه التحديد ولكن على الأقل اثني عشر شهرا على الأقل من تاريخ إعتماد البيانات المالية.

5.3. توافق المعلومات

يجب الإبقاء على عرض وتصنيف البنود في البيانات المالية من فترة الى الفترة التي تليها إلا إذا:

1. كان من الواضح أن عرض أو تصنيف آخر سيكون أكثر ملائمة نظرا لضوابط إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الواردة في سياسة "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" بعد حدوث تغير جوهري في طبيعة عمليات الجهة الحكومية أو مراجعة لبياناتها المالية؛ أو
2. تطلب سياسة إجراء تغيير في العرض.

5.4. التقاص

يجب عدم مقاصة الأصول والالتزامات والإيراد والمصروف إلا إذا كان التقاص مطلوب أو مسموح به من قبل سياسة أخرى.

5.5. معلومات المقارنة

يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة لكافة المبالغ التي أبلغ عنها في البيانات المالية فيما عدا الحالات التي يسمح فيها أو تتطلب سياسة خلاف ذلك، ويجب

تضمين المعلومات المقارنة في المعلومات الوصفية عندما تكون مناسبة لفهم البيانات المالية للفترة الحالية.

ينبغي إعادة تصنيف المبالغ المقارنة عندما يتم تعديل عرض أو تصنيف البنود في البيانات المالية، ما لم تكن إعادة التصنيف غير ممكنة. وعندها يتوجب على الجهة الحكومية الافصاح عما يلي:

1. طبيعة إعادة التصنيف؛
2. مبلغ كل بند او فئة بنود يعاد تصنيفها؛ و
3. السبب وراء إعادة التصنيف.

عندما يكون من غير الممكن إعادة تصنيف المبالغ المقارنة، يتوجب على الجهة الحكومية الافصاح عما يلي:

1. السبب وراء عدم إعادة تصنيف المبالغ؛ و
2. طبيعة التعديلات التي كان سيتم إجرائها لو تم إعادة تصنيف المبالغ.

السياسة 19 - بيانات التدفق النقدي

جدول محتويات سياسة بيانات التدفق النقدي

1. هدف السياسة
2. النطاق
3. منافع معلومات التدفق النقدي
4. معلومات هامة متعلقة بالتدفقات النقدية
4.1 النقد والنقد المعادل
5. عرض بيان التدفق النقدي
5.1 الأنشطة التشغيلية
5.1.1 الأنشطة الاستثمارية
5.1.2 الأنشطة التمويلية
5.2 تقديم التقارير حول التدفقات النقدية
5.2.1 تقديم التقارير حول التدفقات النقدية الناشئة من الأنشطة التشغيلية
5.2.2 تقديم التقارير حول التدفقات النقدية الناشئة عن الانشطة الإستثمارية والتمويلية
5.2.3 تقديم التقارير حول التدفقات النقدية على أساس القيمة الصافية
5.3 التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية
5.4 الفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة
5.5 الضرائب على صافي الفائض
5.6 الإستثمارات في الجهات المنشآت التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة
5.7 استحواذ واستبعاد الجهات الحكومية المنشآت التابعة والوحدات التشغيلية الأخرى
5.8 المعاملات غير النقدية

5.9 الإفصاحات

5.9.1 الإفصاح عن عناصر النقد والنقد المعادل

1. هدف السياسة

تهدف هذه السياسة إلى تحديد أسس عرض التدفقات النقدية من خلال بيان التدفق النقدي الذي يحدد ما يلي:

1. مصادر التدفقات النقدية الواردة؛
2. البنود التي أنفق عليها النقد خلال فترة التقرير؛
3. رصيد النقد في تاريخ التقرير.

2. النطاق

تتطرق هذه السياسة إلى المواضيع التالية المتعلقة ببيان التدفق النقدي:

1. كيفية تصنيف التدفقات النقدية بناء على مصدرها بين أنشطة تشغيلية أو أنشطة استثمارية أو أنشطة تمويلية؛
2. كيفية تقديم التقارير حول التدفقات النقدية بناء على تصنيف الانشطة؛
3. اعداد وعرض بيان التدفقات النقدية وكيفية عرض مواضيع أخرى كالمعاملات غير النقدية.

3. منافع معلومات التدفق النقدي

ان المعلومات حول التدفقات النقدية تساعد مستخدمي البيانات المالية في:

1. تقييم التدفقات النقدية للجهة الحكومية؛
2. تقييم إمتثال الجهة للقوانين والأنظمة (بما في ذلك الموازنات المعتمدة)؛
3. إتخاذ القرارات حول تقديم الموارد إلى الجهة الحكومية أو الدخول في معاملات مع الجهة؛
4. التنبؤ بالمتطلبات النقدية المستقبلية للجهة الحكومية؛
5. قدرة الجهة الحكومية على توليد تدفقات نقدية في المستقبل؛
6. وقدرة الجهة الحكومية على تمويل التغيرات في نطاق وطبيعة أنشطتها.

4. معلومات هامة متعلقة بالتدفقات النقدية

4.1. النقد والنقد المعادل

تحتفظ الجهة الحكومية بالنقد المعادل لغرض دفع الإلتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس للإستثمار أو لأغراض أخرى، ولكي يصنف الإستثمار كمعادل للنقد يجب أن يكون قابل للتحويل إلى مبلغ محدد من النقد بسرعة وان يكون معرض لمخاطر تغير في القيمة ضئيلة.

لذلك يعتبر الإستثمار كمعادل للنقد فقط عندما تكون فترة إستحقاقه قصيرة (كما هو معرف أعلاه ضمن التعريفات، أي ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الاستحواذ)، كما انها تستثنى إستثمارات حقوق الملكية من النقد المعادل اذ لم تكن في جوهرها نقد معادل.

5. عرض بيان التدفق النقدي

تقوم الجهة الحكومية بإعداد بيان التدفق النقدي للفترة، حيث يتم عرض التدفقات النقدية مصنفة حسب الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية بالطريقة التي هي أكثر تناسبا مع أنشطتها. ويوفر التصنيف حسب نوع النشاط المعلومات التي تتيح للمستخدمين تقييم التأثير المالي لهذه الأنشطة على الجهة ومبلغ النقد والنقد المعادل لديها.

يمكن لمعاملة معينة أن تشمل عدد من التدفقات النقدية والتي تصنفها الجهة الحكومية بشكل مختلف.

مثال: تصنيفات مختلفة للتدفقات النقدية من معاملة مفردة

قامت دائرة المالية بإقتراض مبلغ 2,000,000 درهم اماراتي وقامت بسداد 1,080,000 درهم اماراتي خلال العام الحالي. وتم تحديد عنصر الفائدة من مبلغ سداد القرض للعام بأنه 80,000 درهم اماراتي.

في بيان التدفقات النقدية للجهة الحكومية، يجب تصنيف مبلغ 1,000,000 درهم اماراتي من ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية، و80,000 درهم اماراتي التي تمثل الفائدة من ضمن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية لأنها تدخل في تحديد صافي الفائض أو العجز (كما انه يمكن تصنيفها على أنها تدفقات نقدية تمويلية، وذلك لأنها تكاليف للحصول على الموارد المالية).

5.1. الأنشطة التشغيلية

إن مبلغ صافي التدفقات النقدية التي تنتج عن الأنشطة التشغيلية هي مؤشر رئيسي لمدى تمويل عمليات الجهة الحكومية:

1. عن طريق الضرائب؛
2. من مقبوضات البضائع والخدمات التي توفرها الجهة الحكومية.

يساعد أيضا مبلغ صافي التدفقات النقدية في اظهار قدرة الجهة الحكومية على الحفاظ على قدرتها التشغيلية وتسديد الإلتزامات ودفع أرباح الأسهم أو توزيعات مشابهة لمالكيها والقيام بإستثمارات جديدة بدون الإستعانة بمصادر تمويل خارجية.

ان التدفقات النقدية التشغيلية الموحدة للحكومة توفر مؤشرا على مدى تمويل الحكومة لأنشطتها الحالية من خلال الضرائب والرسوم، كما أن المعلومات حول العناصر المحددة

للتدفقات النقدية التشغيلية التاريخية مفيدة عند إستخدامها مع معلومات أخرى في التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية.

تستمد التدفقات النقدية التي تنشأ عن الأنشطة التشغيلية بشكل أساسي من الأنشطة المولدة للنقد الرئيسية للجهة الحكومية.

مثال: أمثلة على التدفقات النقدية التي تنشأ عن الأنشطة التشغيلية

1. المقبوضات النقدية من الضرائب والرسوم والغرامات؛
2. المقبوضات النقدية من المنح أو الحوالات والمخصصات الأخرى؛
3. المقبوضات النقدية من الاتاوات والرسوم والعمولات والإيرادات الأخرى؛
4. الدفعات النقدية لجهات حكومية أخرى أو أطراف ثالثة لتمويل عملياتها (لا تشمل القروض)؛
5. الدفعات النقدية لمزودي البضائع والخدمات؛
6. الدفعات النقدية للموظفين وبالنيابة عن الموظفين؛
7. المقبوضات النقدية والدفعات النقدية عن أقساط التأمين والمطالبات والرواتب السنوية ومنافع أخرى خاصة بسياسة الجهة الحكومية؛
8. الدفعات النقدية للضرائب (حينما ينطبق وعلى سبيل المثال ضرائب على ممتلكات محلية أو ضرائب أخرى) فيما يتعلق بالأنشطة التشغيلية؛
9. المقبوضات والدفعات النقدية من العقود التي تم إجراؤها لغايات تجارية؛
10. المقبوضات أو الدفعات النقدية المتعلقة بتسوية القضايا.
11. الدفعات النقدية لبناء أو إمتلاك الأصول المحتفظ بها بغرض تأجيرها للآخرين والمحتفظ بها لاحقا لغرض البيع، والمقبوضات النقدية من الإيجارات وعمليات البيع اللاحقة لهذه الأصول.
12. التدفقات النقدية الناتجة عن شراء أو بيع الأوراق المالية المتعامل أو المتاجر بها عند احتفاظ الجهة الحكومية بهذه الأوراق المالية والقروض لغايات المتاجرة.

وفي الحالات التي لا تكون الجهة الحكومية فيها قادرة على أن تحدد بشكل منفصل المخصصات أو المبالغ المصرح بها في الموازنة على أنها تتعلق بمعاملات تشغيلية أو تكاليف ومشاريع رأسمالية أو على أنها معاملات تمويلية، فإنه يجب تصنيف هذه المخصصات أو المبالغ على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، ويجب الإفصاح عن ذلك في الإيضاحات حول البيانات المالية.

5.1.1. الأنشطة الاستثمارية

تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الإستثمارية بشكل منفصل لأن ذلك يمثل المدى استخدام النقد للموارد التي تساهم في تقديم الخدمة

المستقبلية للجهة الحكومية، لذلك إن التدفقات النقدية الصادرة التي تؤدي إلى الإعتراف بالأصل في بيان المركز المالي هي فقط تكون مؤهلة للتصنيف على أنها أنشطة إستثمارية.

مثال: أمثلة على التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الإستثمارية

1. الدفعات النقدية لاستحواذ الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل، وتشمل هذه الدفعات تلك المتعلقة بتكاليف الاعتراف بهذه الأصول؛
2. المقبوضات النقدية من مبيعات الممتلكات والمصانع والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول الأخرى طويلة الأجل؛
3. الدفعات النقدية لاستحواذ الأصول المالية (مثل حقوق الملكية في منشآت أخرى والحصص في المشاريع المشتركة بإستثناء الدفعات لتلك الأدوات التي تعتبر معادلات نقد كما هو معرف في هذه السياسة أو تلك المحتفظ بها لغايات التعامل أو المتاجرة)؛
4. المبالغ النقدية المستلمة من مبيعات الأصول المالية (مثل حقوق الملكية في منشآت أخرى والحصص في المشاريع المشتركة (بإستثناء المقبوضات النقدية للأدوات التي تعتبر معادلات نقد كما هو معرف في هذه السياسة وتلك المحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة)؛
5. السلف النقدية والقروض المقدمة لأطراف أخرى؛
6. المبالغ النقدية المستلمة من تسديد السلف والقروض المقدمة لأطراف أخرى.

5.1.2. الأنشطة التمويلية

يساعد الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية بشكل منفصل على التنبؤ بالمطالبات المستقبلية للأطراف التي تمول الجهة الحكومية.

مثال: أمثلة على التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية

1. العائدات النقدية من إصدار قروض وسندات ورهونات واقتراضات أخرى قصيرة أو طويلة الأجل؛
2. التسديدات النقدية للمبالغ المقترضة؛
3. الدفعات النقدية من المستأجر لتخفيض الإلتزام المستحق الدفع المتعلق بعقد إيجار تمويلي.

5.2. تقديم التقارير حول التدفقات النقدية

5.2.1. تقديم التقارير حول التدفقات النقدية الناشئة من الأنشطة التشغيلية

تقوم الجهة الحكومية بتقديم التقارير حول التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية بإستخدام الأسلوب الغير مباشر عن طريق تعديل الفائض أو العجز للتأثيرات التالية:

1. التغيرات خلال الفترة في المخزون والذمم التشغيلية المدينة والذمم التشغيلية الدائنة؛
2. البنود غير النقدية مثل الإستهلاك والمخصصات والضرائب المؤجلة ومكاسب وخسائر العملة الأجنبية غير المحققة وفوائض الشركات الزميلة غير الموزعة وحقوق الأقلية؛
3. كافة البنود الأخرى ذات تأثير نقدي من أنشطة إستثمارية أو تمويلية.

مثال: بيان تدفقات النقدية - الأنشطة التشغيلية (الأسلوب غير المباشر)

تدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	**2018**	**2017**
الفائض / العجز للفترة	x	x
التسويات غير النقدية		
الاستهلاك	x	x
الاطفاء	x	x
(النقص)/الزيادة في المخصصات	x	x
(النقص)/الزيادة في الذمم الدائنة	x	x
(الأرباح)/ الخسائر من بيع ممتلكات ومصانع ومعدات	x	x
النقص (الزيادة) في أصول متداولة اخرى	(x)	(x)
النقص (الزيادة) في الذمم المدينة	(x)	(x)
النقص (الزيادة) في المخزون	(x)	(x)
النقص/(الزيادة) في المبالغ المدفوعة مقدما	(x)	(x)
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية	**x**	**x**

5.2.2. تقديم التقارير حول التدفقات النقدية الناشئة عن الانشطة الإستثمارية والتمويلية

تقوم الجهة الحكومية بتقديم التقارير بشكل منفصل حول الأصناف الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي الدفعات النقدية الناتجة عن الأنشطة الإستثمارية والتمويلية باستثناء عندما يتم تقديم التقارير حول التدفقات النقدية على أساس صافي القيمة.

مثال: بيان تدفقات النقدية – عرض التدفقات النقدية من الأنشطة الإستثمارية والتمويلية

	2015	2014
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية		
التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية		
شراء ممتلكات ومصانع ومعدات	(x)	(x)
عائدات بيع ممتلكات ومصانع ومعدات	x	x
شراء اصول غير ملموسة	(x)	(x)
شراء الاصول المالية	(x)	(x)
شراء استثمارات	(x)	(x)
عائدات بيع الاصول المالية	x	x
عائدات بيع استثمارات	x	x
توزيعات أرباح مستلمة	x	x
فوائد مستلمة	x	x
صافي التدفقات النقدية من الانشطة الاستثمارية	**x**	**x**
التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية		
عائدات الاقتراض	x	x
سداد الاقتراض	(x)	x
صافي التدفقات النقدية من الانشطة التمويلية	**x**	**x**

5.2.3. تقديم التقارير حول التدفقات النقدية على أساس القيمة الصافية

بإمكان الجهة الحكومية تقديم التقارير حول التدفقات النقدية التالية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية أو الإستثمارية أو التمويلية التالية على أساس صافي القيمة:

- ✓ المقبوضات النقدية المحصلة والدفعات المسددة بالنيابة عن العملاء، أو دافعي الضرائب أو المستفيدين عندما تعكس التدفقات النقدية أنشطة الطرف الآخر بدلا من أنشطة الجهة الحكومية؛
- ✓ المقبوضات والدفعات النقدية للبنود التي يكون فيها معدل الدوران سريعا وتكون المبالغ كبيرة وفترات الإستحقاق قصيرة.

5.3. التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

تقوم الجهة الحكومية بتسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن المعاملات بعملة أجنبية باستعمال العملة الوظيفية، وذلك بتطبيق سعر الصرف بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي.

تقوم الجهة الحكومية بتحويل التدفقات النقدية لجهة تابعة (تحت السيطرة) أجنبية بأسعار الصرف في تواريخ التدفقات النقدية.

يتم تقديم التقارير حول التدفقات النقدية التي هي بعملة أجنبية بطريقة تتفق مع سياسة "آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي"، حيث يتيح إستخدام سعر صرف يقارب السعر الحقيقي، على سبيل المثال، يمكن إستخدام معدل لسعر الصرف لفترة تسجيل معاملات

العملة الأجنبية أو لترجمة التدفقات النقدية لجهة حكومية أجنبية تابعة. لا تسمح سياسة "آثار التغيرات في أسعار الصرف الأجنبي" بإستخدام سعر الصرف في تاريخ التقرير عند ترجمة التدفقات النقدية لجهة حكومية أجنبية تابعة.

لا يعتبر الربح والخسائر غير المحققة الناتجة عن التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية أنها تدفقات نقدية. ولكن يتم ادراج أثر التغيرات في أسعار الصرف على النقد والنقد المعادل المحتفظ بها أو المستحقة الدفع بعملة أجنبية في بيان التدفق النقدي، وذلك من أجل مطابقة النقد والنقد المعادل في بداية ونهاية الفترة. ويتم عرض هذا المبلغ بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة من الأنشطة التشغيلية والإستثمارية والتمويلية.

5.4. الفائدة وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة

تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن كل من الفوائد وأرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة المقبوضة والتي سيتم دفعها، ويجب أن يتم تصنيف كل منها بطريقة متسقة من فترة إلى فترة على أنها إما أنشطة تشغيلية أو إستثمارية أو تمويلية.

يمكن تصنيف الفائدة المدفوعة والفائدة المحصلة وأرباح الأسهم أو التوزيعات الأخرى المقبوضة على أنها تدفقات نقدية تشغيلية لأنها تدخل في تحديد صافي الفائض أو العجز ويمكن تصنيفها على أنها تدفقات نقدية تمويلية وتدفقات نقدية إستثمارية على التوالي، وذلك لأنها تكاليف للحصول على الموارد المالية أو أنها عائدات على الإستثمارات.

يمكن تصنيف التوزيعات المدفوعة على أنها تدفق نقدي تمويلي لأنها تكلفة الحصول على الموارد المالية، كما يمكن تصنيف التوزيعات المدفوعة على أنها جزء من التدفقات النقدية الناشئة من الأنشطة التشغيلية وذلك من أجل مساعدة المستخدمين على تحديد قدرة الجهة الحكومية على إجراء هذه الدفعات من التدفقات النقدية التشغيلية.

5.5. الضرائب على صافي الفائض

لا يوجد حاليا ضرائب مفروضة على صافي الفائض لجهات الحكومية، لكن قد تعمل بعض الجهات الحكومية في ظل أنظمة ودول قد تفرض الضرائب على صافي الفائض بالتالي تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناتجة عن الضرائب على صافي الفائض، ويجب تصنيفها على أنها تدفقات نقدية من أنشطة تشغيلية، الا في حالة امكانية تحديدها بشكل معين مع الأنشطة التمويلية والإستثمارية.

يتم عادة تصنيف الضرائب المدفوعة على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية. إلا أنه عندما يكون من الممكن عمليا تحديد التدفق النقدي الضريبي من الأنشطة الإستثمارية أو التمويلية فيتم تصنيفها ضمن الأنشطة الإستثمارية أو التمويلية. وعندما يتم توزيع التدفقات النقدية الضريبية على أكثر من صنف من الأنشطة، فإنه يتم الإفصاح عن المبلغ الإجمالي للضرائب المدفوعة.

5.6. الإستثمارات في الجهات/ المنشآت التابعة والشركات الزميلة والمشاريع المشتركة

عند تسجيل الإستثمار في شركة زميلة أو جهات حكومية/منشآت تابعة أو جهة حكومية/ منشأة خاضعة لسيطرة مشتركة تمت محاسبتها بإستخدام أسلوب حقوق الملكية، على الجهة الحكومية ان تحصر العرض في بيان التدفق النقدي على التدفقات النقدية بينها وبين الجهة الحكومية/المنشأة المستثمر بها، على سبيل المثال، أرباح الأسهم أو التوزيعات المماثلة والسلف.

5.7. استحواذ واستبعاد الجهات الحكومية/ المنشآت التابعة والوحدات التشغيلية الأخرى

تقوم الجهة الحكومية بعرض إجمالي التدفقات النقدية الناتجة عن الاستحواذ والاستبعاد الجهات الحكومية/المنشآت التابعة والوحدات التشغيلية الأخرى بشكل منفصل وتصنيفها على أنها أنشطة إستثمارية.

يتعين على الجهة الحكومية أن تفصح بشكل إجمالي عما يلي بما يتعلق في استحواذ واستبعاد الجهات الحكومية/المنشآت التابعة والوحدات التشغيلية الأخرى:

1. مجموع ثمن الشراء أو البيع؛
2. حصة ثمن الشراء أو البيع المسددة بواسطة النقد والنقد المعادل؛
3. مبلغ النقد والنقد المعادل في الجهة الحكومية/المنشأة التابعة أو الوحدة التشغيلية التي تم استحواذ أو استبعادها؛
4. مبلغ الأصول والإلتزامات بإستثناء النقد والنقد المعادل المعترف بها من قبل الجهة الحكومية/المنشأة التابعة أو الوحدة التشغيلية التي تم استحواذ أو استبعادها، مصنفة وفقا لكل فئة رئيسية.

5.8. المعاملات غير النقدية

تقوم الجهة الحكومية بإستثناء المعاملات الإستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب إستخدام النقد أو النقد المعادل من بيان التدفق النقدي، ولكن يجب الإفصاح عن هذه المعاملات في مكان آخر في البيانات المالية بطريقة توفر كافة المعلومات عن هذه الأنشطة الإستثمارية والتمويلية. وذلك لأن العديد من الأنشطة الإستثمارية والتمويلية ليس لها أثر مباشر على التدفقات النقدية الحالية ولكن تؤثر على صافي أصول/حقوق ملكية الجهة الحكومية، واستثناء المعاملات غير النقدية من بيان التدفق النقدي يتفق مع هدف بيان التدفق النقدي، حيث أن هذه البنود لا تتضمن تدفقات نقدية في الفترة الحالية.

تشمل المعاملات غير النقدية الاستحواذ على الأصول من خلال تبادل الأصول أو تحمل الإلتزامات المرتبطة مباشرة بذلك أو عن طريق عقد إيجار تمويلي.

5.9. الإفصاحات

5.9.1. الإفصاح عن عناصر النقد والنقد المعادل

يجب على الجهة الحكومية الإفصاح عن عناصر النقد والنقد المعادل، وتقديم مطابقة للمبالغ في بيان التدفق النقدي الخاص بها مع البنود المعادلة الواردة بيان المركز المالي.

يجب على الجهة الحكومية الإفصاح عن مبلغ أرصدة النقد والنقد المعادل الجوهرية والتي هي غير متاحة لإستخدام الكيان الاقتصادي، بالإضافة إلى الملاحظات التي تقدمها ادارة الجهة الحكومية بها.

قد تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح عن معلومات إضافية قد تكون مفيدة للمستخدمين في فهم المركز المالي للجهة وسيولتها، وتشجع هذه السياسة على الإفصاح عن هذه المعلومات بالإضافة إلى تقديم وصف في الإيضاحات والذي قد يشمل:

1. مبلغ تسهيلات الإقتراض غير المسحوبة التي يمكن أن تكون متوفرة لأنشطة التشغيل المستقبلية ولتسوية إلتزامات، مع توضيح لأية قيود على إستخدام هذه التسهيلات؛
2. مبلغ وطبيعة الأرصدة النقدية التي فرضت عليها قيود.

السياسة 20 – الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

جدول محتويات سياسة الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة

1. هدف السياسة
2. النطاق
3. تحديد الأطراف ذات العلاقة
3.1 أعضاء العائلة المقربين
3.2 موظفو الإدارة الرئيسيون
3.3 الأطراف ذات العلاقة
4. المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة
4.1 جوانب المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة
4.2 رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين
4.3 عنصر المادية (الجوهرية)
5. الإفصاحات
5.1 الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة
5.2 الإفصاح - موظفي الإدارة الرئيسيين

1. هدف السياسة

تهدف هذه السياسة إلى ضمان وجود الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة في المعاملات التي يكون فيها تأثير هام من جهة حكومية على أخرى أو في حالات سيطرة الجهات الحكومية على أخرى. ويتم الإفصاح عن مثل هذه المعلومات بهدف تسهيل فهم بيان المركز المالي وبيان الأداء المالي للجهة الحكومية بشكل أفضل.

تتطرق هذه السياسة أساسا الى المواضيع التالية:

1. تحديد الأطراف المسيطرة أو المؤثرة بشكل كبير على الجهة الحكومية؛
2. تحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول العمليات مع هؤلاء الأطراف.

2. النطاق

تنطبق هذه السياسة على الجهات الحكومية المشمولة والمفصلة في مقدمة الدليل.

3. تحديد الأطراف ذات العلاقة

3.1. أعضاء العائلة المقربين

يكون الحكم المهني ضروريا لتحديد ما إذا كان يجب إعتبار الفرد على أنه من أعضاء العائلة المقربين لشخص معين لأغراض تطبيق هذه السياسة. وتقوم الجهة الحكومية بتعريف أفراد العائلة المقربين لشخص معين كما يلي:

1. الزوج أو الطفل المعال أو القريب الذي يعيش في نفس منزل الشخص المعني في هذه السياسة؛
2. الجد أو الجدة أو أحد الأبوين أو الطفل غير المعال أو الحفيد أو الأخ أو الأخت؛
3. زوج الإبن أو الحمى أو أخو الزوج أو الزوجة أو أخت الزوج أو الزوجة.

3.2. موظفو الإدارة الرئيسيون

يشمل موظفو الإدارة الرئيسيون كافة المدراء أو أعضاء الجهة الحكومية حيث يتمتع بصلاحية ومسؤولية التخطيط والتوجيه والسيطرة على أنشطة الجهة الحكومية.

عندما تكون الجهة الحكومية خاضعة للإشراف العام من قبل ممثل منتخب أو معين من الحكومة التي تنتمي لها الجهة الحكومية، يعد هذا الممثل أحد موظفي الإدارة الرئيسيين إذا تضمن الإشراف الذي يقوم به صلاحية ومسؤولية التخطيط والتوجيه والسيطرة على أنشطة الجهة الحكومية. وبالنسبة لمستشاري هؤلاء الممثلين، قد يتم إعتبارهم من موظفي الإدارة الرئيسيين في حال كان لهم علاقة عمل خاصة مع الشخص الذي يسيطر على الجهة الحكومية. ولذلك يكون لهم الحق في الاطلاع على معلومات خاصة، ويمكنهم أيضا ممارسة السيطرة أو نفوذ كبير على الجهة الحكومية بشكل غير مباشر. ويلزم الحكم الشخصي في تقييم

ما إذا كان الفرد يعتبر مستشارا رئيسيا وإذا ما كان هذا المستشار يلبي تعريف موظف الإدارة الرئيسي، أو كان أحد الأطراف ذات العلاقة.

يعتبر للهيئة الحاكمة صلاحية ومسؤولية التخطيط والسيطرة على أنشطة الجهة الحكومية، وإدارة موارد الجهة الحكومية إلى جانب مسؤولية تحقيق الأهداف الكلية للجهة الحكومية. وفي بعض السلطات، لا يكون للموظفين المدنيين الصلاحية والمسؤولية الكافية لكي تجعلهم من ضمن مجموعة موظفي الإدارة الرئيسيين (كما تم تعريفهم في هذه السياسة) وذلك في حالات الحكومة. وفي مثل هذه الحالات، يتألف موظفو الإدارة الرئيسيون من الأعضاء المنتخبين في الجهة الحكومية والذين يتحملون أكبر قدر من المسؤولية أمام الحكومة (مثل الحكام).

قد تتألف المجموعة الإدارية العليا في إحدى المؤسسات الخاصة من أفراد من الجهة الحكومية المسيطرة وجهات أخرى والتي تشكل في مجموعها المؤسسة الخاصة.

تتضمن مكافآت موظفي الإدارة الرئيسيين الرواتب التي تدفع لهم مقابل خدماتهم للجهة الحكومية بصفتهم أعضاء في الجهة الحكومية أو كموظفين.

3.3. الأطراف ذات العلاقة

عند دراسة كل علاقة ممكنة مع الأطراف ذات العلاقة، يجب مراعاة جوهر العلاقة وليس شكلها القانوني. وبالتالي، لا تعتبر الأطراف التالية ذات علاقة على الرغم من شكلها القانوني (وليس للحصر):

1. الجهة الحكومية التي تكون العلاقة معها علاقة وكالة فقط؛ أو
2. الممولون.

عندما تشترك جهتان حكوميتان بنفس العضو ضمن موظفي الإدارة الرئيسيين لديهما، فإنه من الضروري مراعاة إمكانية، وتقدير احتمالية، أن يكون لهذا الشخص تأثيرا على سياسات الجهتين في تعاملاتهما المشتركة. ولكن مجرد وجود عضو مشترك ضمن موظفي الإدارة الرئيسيين لا ينشئ بالضرورة صلة مع طرف ذو علاقة.

قد تنشأ علاقات الأطراف ذات العلاقة عندما يكون شخص ما عضوا في الجهة الحكومية أو يكون له دور في القرارات المالية والتشغيلية في الجهة الحكومية. وقد تنشأ هذه العلاقات أيضا من خلال علاقات عمل خارجية بين الجهة الحكومية والطرف ذو العلاقة، وغالبا ما تتضمن مثل هذه العلاقات درجة من الإتكالية الإقتصادية.

تحدث الإتكالية الإقتصادية، عندما تعتمد جهة حكومية معينة على جهة حكومية أخرى في حجم كبير من تمويلها أو لبيع منتجاتها وخدماتها، ولا تؤدي الإتكالية الاقتصادية وحدها إلى السيطرة أو النفوذ الكبير وبالتالي فمن غير المحتمل أن تؤدي بذاتها إلى نشوء علاقة مع طرف ذو علاقة. وبناءا على ذلك، فإن الزبون الوحيد أو المورد أو صاحب الإمتياز أو الموزع أو الوكيل العام الذين تتعامل معهم إحدى الجهات الحكومية بقدر كبير من الأعمال لا يعتبروا أطراف ذات علاقة بسبب الإتكالية الإقتصادية الناتجة فقط. ولكن قد تؤدي الإتكالية الإقتصادية مع

عوامل أخرى إلى نشوء نفوذ كبير وبالتالي علاقة مع طرف ذو علاقة. ويلزم الحكم لتقييم تأثير الإتكالية الإقتصادية على العلاقة، فعندما تكون جهة حكومية متكلة إقتصاديا على طرف أخر (جهة حكومية أخرى أو طرف ثالث)، يجدر بها الإفصاح عن وجود هذه الإتكالية.

يتضمن تعريف الأطراف ذات العلاقة المؤسسات الخاصة التي يملكها موظفو الإدارة الرئيسيون أو أعضاء الأسرة المقربة لهؤلاء الأشخاص في الجهة الحكومية. كما يشمل تعريف الطرف ذو العلاقة الحالات التي يكون فيها طرفا واحدا قادرا على ممارسة نفوذ كبير على طرف آخر. وقد يمنح شخص ما أو جهة حكومية ما مسؤولية الإشراف على جهة حكومية أخرى الأمر الذي يجعل هذا الشخص أو الجهة الحكومية ذو تأثير هام على القرارات المالية والتشغيلية التي تتخذها الجهة الحكومية الأخرى ولكن لا يعطيهما السيطرة على هذه القرارات. وتتضمن تعريف التأثير الهام لأغراض هذه السياسة الجهات الحكومية الخاضعة للسيطرة المشتركة - يرجى مراجعة سياسة "الترتيبات المشتركة" لمزيد من التفاصيل حول العمليات المشتركة والسيطرة المشتركة.

4. المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

4.1. جوانب المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة

تنشأ علاقات الأطراف ذات العلاقة عبر الجهات الحكومية للأسباب التالية:

1. خضوع الجهات الحكومية للتوجيه الكلي من الحكومة التنفيذية أو الجهة الحكومية من المسؤولين المنتخبين أو المعينين، وتعمل مع بعضها لتحقيق سياسات الحكومة؛
2. قيام الدوائر الحكومية والوكالات بتنفيذ الأنشطة اللازمة في سبيل تحقيق الأجزاء المختلفة المسؤولياتهم وأهدافهم غالبا من خلال جهات حكومية مسيطر عليها بشكل منفصل، ومن خلال جهات حكومية يكون لهم فيها تأثير هام؛
3. فرض الوزراء أو الأعضاء المنتخبون من الجهة الحكومية والمجموعة الإدارية العليا تأثيرا هاما على عمليات جهة حكومية أو وكالة معينة.

إن الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة وعلاقاتها ببعضها البعض ضروري لأغراض المساءلة ويمكن المستخدمين من فهم البيانات المالية التي تقدمها الجهة الحكومية بشكل أفضل، وذلك للأسباب التالية:

1. تؤثر علاقات الطرف ذو علاقة على طريقة عمل الجهة الحكومية مع جهات أخرى لتحقيق أهدافها الفردية، وعلى الطريقة التي تتعاون فيها مع جهات أخرى لتحقيق الأهداف الجماعية أو المشتركة؛
2. إمكانية تعرض جهة حكومية معينة إلى مخاطر بسبب العلاقات مع الطرف ذو العلاقة، أو خلق فرص جديدة لم تكن متاحة في حال غياب هذه العلاقات؛
3. إمكانية دخول أطراف ذات العلاقة في عمليات لا يدخل فيها الأطراف الذين ليس لهم علاقة، أو إمكانية إتفاقهم على عمليات بشروط مختلفة عن تلك التي كان من الممكن توفرها بشكل طبيعي للأطراف غير ذات العلاقة. ويحدث هذا بشكل متكرر في الدوائر

والوكالات الحكومية التي يتم تحويل السلع والخدمات فيما بينها بأقل من التكلفة الكاملة كجزء من الإجراءات التشغيلية المعتادة والتي تتم لتحقيق أهداف الجهة الحكومية والحكومة. ويتوقع أن تستغل الحكومة والجهات الحكومية الموارد بكفاءة وفعالية وبالطريقة المرغوبة، وأن تتعامل مع الأموال العامة بأعلى مستويات النزاهة. إن وجود العلاقات مع الأطراف ذات العلاقة يعني أن أحد الأطراف يمكنه السيطرة أو التأثير بشكل فعال على أنشطة الطرف الآخر. وهذا يوفر فرصة لتنفيذ العمليات بما يفيد أحد الأطراف على حساب الطرف الآخر.

إن الإفصاح عن أنواع معينة من العمليات مع الأطراف ذات العلاقة والشروط التي تم تنفيذ هذه العمليات بموجبها يساعد المستخدمين في تقييم تأثير هذه العمليات على المركز المالي والأداء المالي لجهة حكومية معينة وقدرتها على توريد خدمات متفق عليها. كما يضمن هذا الإفصاح شفافية الجهة الحكومية في التعامل مع الأطراف ذات العلاقة.

فيما يلي أمثلة على حالات قد تؤدي فيها العمليات مع الأطراف ذات العلاقة إلى إفصاحات من قبل الجهة الحكومية التي تقوم بإعداد البيانات المالية وفقا لهذه السياسة:

1. تقديم الخدمات أو استلامها؛
2. شراء السلع أو تحويلها/بيعها (السلع الجاهزة أو غير الجاهزة)؛
3. شراء الممتلكات وغيرها من الأصول أو تحويلها/بيعها؛
4. إتفاقيات الإيجار؛
5. التمويل (بما في ذلك القروض ومساهمات رأس المال والمنح سواءا كانت نقدية أو عينية وغيرها من أشكال الدعم المالي بما في ذلك إتفاقات مشاركة التكلفة)؛
6. الضمانات والتعهدات.

4.2. رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين

يشغل موظفو الإدارة الرئيسيون مراكز يتولون فيها المسؤولية في الجهة الحكومية، فهم مسؤولون عن التوجيه الإستراتيجي والإدارة التشغيلية في جهة حكومية معينة وتوكل إليهم صلاحيات مهمة. وتحدد رواتبهم غالبا بموجب قانون أو محكمة مستقلة أو هيئة أخرى مستقلة عن الجهة الحكومية. وعلى الرغم من ذلك فقد تمكنهم مسؤولياتهم من التأثير على منافع الوظيفة التي تتدفق لهم أو للأطراف التي يرتبطون بها. وتستلزم هذه السياسة القيام بإفصاحات معينة عن:

1. رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين وأعضاء عائلتهم المقربين خلال فترة التقرير؛
2. القروض المقدمة لهم؛
3. المكافآت الممنوحة لهم مقابل الخدمات التي يقدمونها للجهة الحكومية بإستثناء الخدمات التي يقدمونها كونهم أعضاء في الجهة الحكومية أو كموظفين. بالإضافة إلى تطبيق الحد الأدنى من مستويات الشفافية على رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين وأقرباؤهم المباشرين.

4.3. عنصر المادية (الجوهرية)

تتطلب سياسة "عرض البيانات المالية" القيام بإفصاح منفصل للبنود المادية. ويمكن تحديد مادية بند معين بالرجوع إلى طبيعة وحجم هذا البند. وعند تقييم المادية في العمليات مع الأطراف ذات العلاقة، فقد تعني طبيعة العلاقة بين الجهة الحكومية والطرف ذو علاقة وطبيعة العملية نفسها أن هذه المعاملة هي مادية بغض النظر عن حجم هذه المعاملة.

5. الإفصاحات

تتطلب هذه السياسة الإفصاح عن المعلومات والعمليات التي تتعلق ببعض فئات الأطراف ذات العلاقة. ويتم التركيز بشكل خاص على عمليات الجهة الحكومية مع مدرائها أو أعضاء هيئتها الحاكمة ومع مجموعتها الإدارية العليا وخصوصا رواتبهم وقروضهم. وذلك للأسباب التالية:

1. مسؤوليات الائتمان التي يتولاها المدراء وأعضاء الجهة الحكومية والمجموعة الإدارية العليا؛
2. السلطات الكبيرة التي يتمتعون بها بخصوص استغلال موارد الجهة الحكومية. وفي بعض السلطات، يتم تضمين متطلبات مماثلة في القوانين والأنظمة المعمول بها في الجهات الحكومية.

يتم أيضا الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة ضمن متطلبات بعض السياسات الأخرى، مثل:

1. "عرض البيانات المالية" حيث يجب الإفصاح عن المبالغ المدفوعة والمقبوضة من الجهات الحكومية المسيطرة، والجهات الحكومية الزميلة وغيرهم من الأطراف ذات العلاقة.
2. "البيانات المالية المنفصلة" و "البيانات المالية الموحدة" حيث يجب الإفصاح عن العلاقات عند وجود السيطرة بغض النظر عن وجود عمليات أم لا.
3. "الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة" يتطلب الإفصاح عن قائمة بالجهات الحكومية الزميلة.

5.1. الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة

في العمليات التي تتم بين الأطراف ذات العلاقة بإستثناء العمليات التي تقع ضمن العلاقة الطبيعية مع المورد أو علاقة الزبون/المستلم وفقا لشروط أقل أو أكثر تفصيلا من الشروط المتوقع منطقيا اعتمادها من قبل الجهة الحكومية إذا تعاملت مع ذلك الفرد أو الجهة

الحكومية على أساس تجاري بحت تحت نفس الظروف، فإن الجهة الحكومية يجب أن تفصح عن كل مما يلي:

1. وصف طبيعة العلاقة مع الأطراف ذات العلاقة المشمولة بهذه العمليات. ومثال ذلك، وصف فيما إذا كانت العلاقة مع الجهة الحكومية المسيطرة أو الجهات الحكومية المسيطر عليها أو جهة حكومية خاضعة لسيطرة مشتركة أو موظف إداري رئيسي؛
2. وصف العمليات مع الأطراف ذات العلاقة ضمن كل فئة من فئات العمليات العامة، وبيان حجم الفئات سواءا كانت مبلغ نقدي محدد أو نسبة من تلك الفئة من العمليات أو أرصدة حسابات أو كليهما؛
3. ملخص للشروط العامة للعمليات مع الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك الإفصاح عن الفرق بين هذه الشروط وتلك الموجودة بشكل طبيعي في عمليات مماثلة مع أطراف من غير ذوي العلاقة؛
4. المبالغ أو الحصص الملائمة للبنود القائمة.

مثال: الإفصاح عن معلومات حول العمليات بين الجهات الحكومية

تتعامل الجهات الحكومية التابعة لحكومة عجمان مع بعضها البعض يوميا بشكل مكثف. وقد تجري هذه العمليات مقابل تكلفتها أو بأقل من تكلفتها أو مجانا، فعلى سبيل المثال قد تقدم جهة حكومية للخدمات الإدارية مكتب مجاني لجهة أخرى، أو قد تعمل جهة حكومية كوكيل شراء لجهة حكومية أخرى، وفي بعض نماذج الحكومة، قد يكون من الممكن إستعادة أكثر من التكلفة الكاملة عند تقديم الخدمة. إن الدوائر هي أطراف ذات علاقة وذلك لأنها تخضع لسيطرة مشتركة، وتلبي هذه العمليات تعريف العمليات مع الأطراف ذات العلاقة، إلا أن الإفصاح عن معلومات حول العمليات بين هذه الجهات الحكومية غير مطلوب عندما:

1. تكون العمليات متوافقة مع العلاقات التشغيلية الطبيعية بين الجهات الحكومية؛
2. نفذ وفقا لشروط تعتبر طبيعية لمثل هذه العمليات وفي مثل هذه الظروف.

إن إستثناء العمليات مع الأطراف ذات العلاقة من متطلبات الإفصاح الواردة في هذه السياسة تعكس الحقيقة بأن الجهات الحكومية تعمل معا لتحقيق أهداف مشتركة، ويقر بوجود الآليات المختلفة لتقديم الخدمات من قبل الجهات الحكومية في سلطات مختلفة. وتتطلب هذه السياسة الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذات العلاقة عندما تتم تلك العمليات وفقا لمقياس آخر بإستثناء المقاييس التشغيلية الموضوعة في ذلك الإختصاص.

يجوز الإفصاح عن البنود ذات الطبيعة المتشابهة بشكل إجمالي إلا إذا لزم القيام بإفصاحات منفصلة لتقديم معلومات مناسبة وموثوقة لأغراض إتخاذ القرار ولأغراض المسائلة.

إن الإفصاح عن عمليات الأطراف ذات العلاقة التي تتم بين أعضاء الجهة الحكومية غير ضروري في البيانات المالية الموحدة وذلك لأن هذه البيانات تعرض معلومات حول الجهة

الحكومية المسيطرة والجهات الحكومية المسيطر عليها كجهة حكومية واحدة. أما عمليات الأطراف ذات العلاقة التي تحدث بين الجهات الحكومية يتم إستبعادها عند التوحيد وفقا لسياسة "البيانات المالية المنفصلة" وسياسة "البيانات المالية الموحدة". ولا يتم إستبعاد العمليات مع الجهات الحكومية الزميلة التي تتم المحاسبة عليها بموجب طريقة حقوق الملكية، وبالتالي فإنها تتطلب إفصاح منفصل على إعتبار أنها عمليات أطراف ذات العلاقة.

5.2. الإفصاح – موظفي الإدارة الرئيسيين

يتعين على الجهة الحكومية الإفصاح عما يلي:

1. رواتب موظفي الإدارة الرئيسيين على شكل مبلغ إجمالي وعدد الأفراد، والذي يتم تحديدهم على أساس دوام كامل، ويحصلون على رواتب ضمن هذه الفئة مع إظهار الفئات الرئيسية لموظفي الإدارة الرئيسيين بشكل منفصل وتقديم وصف لكل فئة. إن موظفي الإدارة الرئيسيين يكونوا معينين على أساس دوام كامل أو جزئي، ويلزم تقدير عدد الأفراد الذين تم الإفصاح عن أنهم يحصلون على رواتب على أساسي يعادل الدوام الكامل. وتقدم الجهات الحكومية إفصاحات منفصلة حول الدرجات الرئيسية لموظفي الإدارة الرئيسيين.
2. كافة الرواتب والتعويضات الأخرى المقدمة لموظفي الإدارة الرئيسيين وأعضاء الأسرة المقربين لموظفي الإدارة الرئيسيين والذي تدفعه الجهة الحكومية خلال فترة التقرير على شكل مبلغ إجمالي مع بيان المبالغ الإجمالية المقدمة لكل مما يلي، وبشكل منفصل:
   - ✓ موظفو الإدارة الرئيسيون؛
   - ✓ أفراد الأسرة المقربين لموظفي الإدارة الرئيسيين؛
3. فيما يخص القروض التي لا تكون متاحة بشكل كبير لغير موظفي الإدارة الرئيسيين، والقروض غير المعروفة للعامة بشكل واسع، ولكل عضو من أعضاء الإدارة الرئيسيين وكل فرد من أفراد الأسرة المقربين لموظفي الإدارة الرئيسيين:

   - ✓ حجم القروض المقدمة خلال الفترة وشروط هذه القروض في ذلك الوقت؛
   - ✓ مبالغ القروض المسددة خلال الفترة؛
   - ✓ الرصيد لكافة القروض والذمم في نهاية فترة التقرير؛
   - ✓ عندما لا يكون الفرد مدير أو عضو من أعضاء الجهة الحكومية أو مجموعة الإدارة العليا، الإفصاح عن علاقة هذا الفرد بالأفراد أو بالمجموعة.

تتطلب هذه السياسة الإفصاح عن عمليات مع الأطراف ذات العلاقة التي تحدث على أساس آخر بإستثناء "الأساس التجاري" الذي يتوافق مع الشروط التشغيلية الموضوعة للجهة الحكومية. كما تتطلب هذه السياسة الإفصاح عن معلومات عن عمليات معينة مع موظفي الإدارة الرئيسيين المحددين في هذه السياسة، سواءا تمت هذه المعاملات على أساس تجاري يتوافق مع الشروط التشغيلية المعمول بها في الجهة الحكومية أم لا.

قد تتضمن مكافآت موظفي الإدارة الرئيسيين مجموعة من المنافع المباشرة وغير المباشرة. وعندما يكون من الممكن تحديد تكلفة هذه المنافع، يتم تضمين هذه التكلفة في إجمالي الرواتب المفصح عنها، أما عندما لا يكون من الممكن تحديد قيمة هذه المنافع فإنه يتم عمل أفضل تقدير ممكن للتكاليف التي تتحملها الجهة الحكومية ويتم تضمينه في إجمالي الرواتب المفصح عنها. على سبيل المثال، يمكن الحصول على إرشاد حول قياس منافع الموظفين من سياسة "منافع الموظفين". وعند تضمين التعويضات غير النقدية التي يمكن قياسها بموثوقية في المبلغ الإجمالي لرواتب موظفي الإدارة الرئيسيين المفصح عنه للفترة، فإن الإفصاح يتم في الملاحظات حول البيانات المالية عن أساس قياس الرواتب غير النقدية.

السياسة 21 - عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية

جدول محتويات سياسة عرض معلومات الموازنة في البيانات المالية

1. هدف السياسة
2. النطاق
3. الموازنات المصادق عليها
4. عرض المقارنة بين الموازنة والمبالغ الفعلية
4.1. العرض والإفصاح
4.2. مستوى التجميع
4.3. التغيرات من الموازنة الأصلية إلى الموازنة النهائية
4.4. الأساس القابل للمقارنة
4.5. موازنات متعددة السنوات
5. الإفصاح في الإيضاحات حول أساس، فترة، ونطاق الموازنة
6. تسوية المبالغ الفعلية على اساس قابل للمقارنة والمبالغ الفعلية في البيانات المالية

1. هدف السياسة

تقتضي هذه السياسة تضمين مقارنة الموازنة والمبالغ الفعلية الناجمة عن تنفيذ الموازنة في البيانات المالية الخاصة بالجهة الحكومية التي تتيح عرض موازنتها المصادق عليها للعامة بحيث تكون الجهة هي المسؤولة وبالتالي خاضعة للمساءلة العامة. وتتطلب السياسة أيضا الإفصاح عن أسباب الفروقات الجوهرية بين الموازنة والمبالغ الفعلية بحيث تؤدي الجهة الحكومية واجباتها من ناحية المساءلة وتعزز شفافية بياناتها المالية من خلال:

1. شرح لكيفية الامتثال بالموازنة المصادق عليها والتي تتحمل مسؤوليتها للعامة؛ و
2. إظهار أدائها المالي في تحقيق النتائج المقدرة، وذلك في الحالات التي يتم إعداد الموازنة والبيانات المالية على أساس مشابه.

تتطرق هذه السياسة أساسا الى المواضيع التالية:

1. تعريف مفهوم الموازنات المصادق عليها؛
2. أساس عرض ومقارنة المبالغ المدرجة ضمن الموازنة والمبالغ الفعلية؛
3. كيفية تحديد الأساس القابل للمقارنة؛
4. متطلبات العرض والإفصاح المتعلقة بعرض الموازنة ضمن البيانات المالية.

2. النطاق

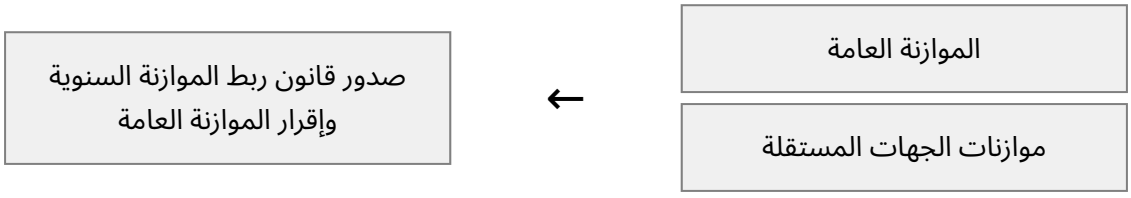
تنطبق هذه السياسة على الجهات الحكومية والتي يطلب منها أو تختار إتاحة الموازنات المصادق عليها للعامة. إلا أن السياسة بحد ذاتها لا يتطلب من أي جهة حكومية وجوب إتاحة الموازنات المصادق عليها للعامة، ولا يتطلب بأن تفصح البيانات المالية للجهة الحكومية عن معلومات حول الموازنة المصادق عليها غير المتاحة للعامة أو القيام بأي مقارنة بين الموازنة والبيانات المالية الخاصة بالجهة الحكومية.

يتم تجميع الموازنات المصادق عليها في بعض الأحيان لتشمل كافة الأنشطة التي تقوم بها الجهة الحكومية. في أحيان أخرى، قد يطلب إتاحة موازنات منفصلة مصادق عليها بشكل علني للعامة والمتعلقة ببعض الأنشطة، أو مجموعات الأنشطة أو الجهات الحكومية المشمولة ضمن البيانات المالية للحكومة.

مثال: الموازنات المجمعة والموازنات المنفصلة

تمثل الموازنة العامة للحكومة البرنامج المالي لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال التوزيع والاستخدام الكفء للموارد في إطار الاستراتيجية الحكومية. تشمل الموازنة العامة للحكومة العديد من الجهات الحكومية إلا انه يجوز للجهات الحكومية الخدمية المستقلة ان تكون لها موازنات مستقلة عن الموازنة العامة طالما هناك نص قانوني يسمح بذلك.

مشروع ربط الموازنة العامة والموازنات المستقلة السنوي



3. الموازنات المصادق عليها

تعكس الموازنة المصادق عليها الإيرادات أو المقبوضات المتوقع أن تنشأ في فترة الموازنة السنوية أو فترة الموازنة متعددة السنوات بناءا على الخطط الحالية والظروف الإقتصادية المتوقعة للفترة التي تغطيها الموازنة، والمصاريف أو النفقات المصادق عليها من السلطة التشريعية التي تعنى بذلك.

هناك اختلاف بين الموازنة المصادق عليها وبين المعلومات المالية المتوقعة حيث انه لا يمكن اعتبار الموازنة المصادق عليها كتقدير آجل أو تنبؤ مبني على إفتراضات حول الأحداث المستقبلية والتدابير الإدارية المحتملة التي ليس بالضرورة أن تحدث.

عند إقرار الموازنة، يتعين على الجهة الحكومية ان تلتزم بالضوابط القانونية والتنظيمية لصرف ما هو مدرج بالموازنة. ترتبط الجهة الحكومية بالمصروفات بحدود الاعتمادات المالية المخصصة لها في الموازنة المصادق عليها وفقا لمخصصات بنود معينة، وبالتالي تعتبر الصلاحية المحددة في الموازنة المصادق عليها هي عموما الحد القانوني الذي يجب ان تعمل الجهة الحكومية ضمنه.

إذا لم يتم المصادقة على الموازنة قبل بداية فترة الموازنة يجوز للسلطة التشريعية إقرار اعتمادات شهرية مؤقتة على اساس جزء من اثني عشر جزءا من اعتمادات السنة المالية السابقة.

مثال: وجود اعتمادات تابعة لسنوات سابقة في الموازنة الأصلية

تمت المصادقة على اعتماد مالي وقدره 10,000,000 درهم إماراتي في موازنة جهة حكومية لسنة 2016. إلا انه بسبب انشغال الجهة بمشاريع أخرى خلال سنة 2016، لم تتمكن من إبرام العقد مع المقاول في الوقت المحدد إذ تم إبرامه في الربع الثالث لسنة 2016، وتم الاتفاق على البدء بإنشاء المبنى في بداية عام 2017. وبناءا عليه، قررت الجهة الحكومية ادراج الاعتماد المصادق عليه سابقا كجزء من موازنة 2016 البالغ 10,000,000 درهم إماراتي، في موازنة 2017 حسب خطة التنفيذ وبموجب القانون.

قد يكون هناك ضرورة في بعض الأحيان، وبعد الحصول على الموافقات القانونية أو التشريعية المناسبة، وجوب القيام بتعديلات على الموازنة الأصلية والتي تنشأ عن حالات مختلفة على سبيل المثال وليس الحصر:

1. إن كان هناك ضرورة للحصول على اعتمادات إضافية لتغطي نفقات لم تكن بالحسبان في الموازنة الأصلية مما يستدعي إلى تعديل الموازنة الأصلية؛ أو
2. إن كان هناك نقص في الإيرادات المقدرة خلال الفترة بحيث يكون من الضروري إجراء تحويلات داخلية بين ابواب الموازنة أو بين البنود بهدف ملائمة أولويات التمويل خلال الفترة المالية؛ أو
3. في الحالات التي تستدعي الانضباط المالي، حيث يمكن اقتطاع الأموال المخصصة لجهة حكومية أو لنشاط معين من المبلغ المخصص اساسا للفترة والمدرج في الموازنة الأصلية.

تشمل الموازنة النهائية كافة التغيرات والتعديلات على الموازنة الأصلية التي تمت المصادقة عليها وهي غالبا ما يشار إليها بـ "الموازنة النهائية".

في كثير من الحالات، تكون الموازنة النهائية مساوية للمبالغ الفعلية وذلك بسبب المراقبة المستمرة لعملية تنفيذ الموازنة خلال الفترة والقيام بتعديل الموازنة الأصلية تدريجيا لتعكس التغير في الشروط والتغير في الحالات والخبرات خلال فترة التقرير.

4. عرض المقارنة بين الموازنة والمبالغ الفعلية

يتعين على الجهة الحكومية التي تعد وتعرض البيانات المالية على أساس الاستحقاق والتي يطلب منها أو تختار إتاحة الموازنة المصادق عليها للعامة، ان تعرض مقارنة المبالغ المقدرة المدرجة في الموازنة، مع المبالغ الفعلية كبيان مالي إضافي منفصل في البيانات المالية، باستثناء إذا تم إعداد الموازنة العامة على أساس الاستحقاق حيث يمكن للجهة الحكومية عرض مقارنة المبالغ المقدرة وفق الموازنة مع المبالغ الفعلية كأعمدة موازنة إضافية في البيانات المالية المعروضة وفقا للسياسات محاسبة الاستحقاق لحكومة عجمان.

ينبغي على الجهة الحكومية أن تعرض مقارنة المبالغ المقدرة والفعلية بشكل منفصل لكل مستوى من الإشراف التشريعي، حيث يتعين عرض ما يلي:

1. مبالغ الموازنة الأصلية والنهائية؛
2. المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة مع الموازنة؛
3. شرح الفروقات الجوهرية بين الموازنة التي تتحمل الجهة الحكومية المسؤولية عنها تجاه العامة، والمبالغ الفعلية من خلال الإفصاح عنها في الإيضاحات، إلا في حالة إذا تم إدراج هذا التوضيح في وثائق عامة أخرى تم إصدارها بالتزامن مع البيانات المالية، وفي هذه الحالة يشار إليها في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية.

مثال: وثائق عامة يمكن إصدارها مع البيانات المالية والتي يمكن ان تضم شرحا للفروقات الجوهرية بين الموازنة والمبالغ الفعلية

- ✓ تقرير مناقشات وتحليلات ادارة الجهة الحكومية؛ أو
- ✓ تقرير مراجعة العمليات؛ أو
- ✓ التقارير الأخرى التي تعطي تفسيرات حول أداء وإنجازات الجهة الحكومية خلال الفترة.

إن عرض البيانات المالية للموازنة الأصلية والنهائية، وللمبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة، يمكن مستخدمي البيانات المالية من تحديد فيما إذا تم الحصول على الموارد وإستخدامها وفقا للموازنة المصادق عليها، كما يمكن من فهم الاسباب وراء الفروقات الجوهرية، مما يؤدي إلى تعزيز واجب المساءلة من قبل الجهة الحكومية تجاه العامة.

يمكن للجهة الحكومية، إلا انه ليس من الضروري، عرض الفروقات بين المبالغ الفعلية والمبالغ المقدرة وفقا للموازنة الأصلية او النهائية (وغالبا ما يشار إليها بـ "الانحراف" في المحاسبة) في البيانات المالية.

مثال: عدم توفر إرشادات للجهة الحكومية حول تحديد الفروقات الجوهرية بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية

في حال عدم توفر إرشادات للجهة الحكومية حول تحديد الفروقات الجوهرية بين المبالغ المقدرة والمبالغ الفعلية، يمكن تحديد الاختلافات الجوهرية من خلال:

✓ التركيز على أداء الجهة الحكومية بالنسبة للموازنة الأصلية من خلال تحديد الفروقات بين مبالغ الموازنة الأصلية والمبالغ الفعلية؛ أو

✓ التركيز على درجة الالتزام بالموازنة النهائية من خلال تحديد الفروقات بين مبالغ الموازنة النهائية والمبالغ الفعلية.

حيث يتم إتاحة الموازنة المصادق عليها للعامة فقط لبعض الجهات أو الأنشطة المشمولة في البيانات المالية.

مثال: أنشطة غير متاحة للعامة في الموازنة

قد يتقرر عدم إتاحة المعلومات المالية للعامة الخاصة بموازنة بعض الأنشطة أو البرامج التابعة للجهة الحكومية وذلك نظرا لسريتها أو لأهدافها الاستراتيجية.

4.1. العرض والإفصاح

عندما لا يتم إعداد الموازنة والبيانات المالية على أساس قابل للمقارنة، يتم عرض بيان منفصل حول مقارنة الموازنة مع المبالغ الفعلية. ولتفادي أي قراءة خاطئة للمعلومات المالية، يمكن للجهة الحكومية أن توضح في البيانات المالية بشكل صريح يفيد بانه هناك اختلاف بين اساس الموازنة والاساس المحاسبي وبأنه تم اعداد بيان مقارنة الموازنة مع المبالغ الفعلية على أساس الموازنة.

يعتبر بيان مقارنة الموازنة مع المبالغ الفعلية جزء من مكونات البيانات المالية كما هو موضح في سياسة "عرض البيانات المالية".

4.2. مستوى التجميع

قد توفر وثائق الموازنة تفاصيل عدة حول أنشطة أو برامج معينة للجهة الحكومية أو حتى حول الجهات الحكومية (من منظور الحكومة). ويتم غالبا تجميع هذه التفاصيل في البنود الرئيسية للموازنة لعرضها على السلطة التشريعية أو سلطة رسمية أخرى والمصادقة عليها. يعتبر تجميع تفاصيل الأنشطة او البرامج ضروريا في بعض الأحيان لتجنب العبء الزائد من المعلومات المالية ولعكس المستويات ذات الصلة للإشراف التشريعي أو أي سلطة أخرى.

عند تحديد مستوى التجميع لتفاصيل الأنشطة والبرامج تعتمد الجهة الحكومية على ممارسة الحكم المهني بعد الأخذ بالاعتبار الخصائص النوعية التي يجب ان تلبيها المعلومات المدرجة في البيانات المالية.

تصنيف بنود الموازنة ضمن مجموعات من اجل ضمان مقارنة فعالة وواضحة خلال عملية الإفصاح حول معلومات الموازنة والمبالغ الفعلية، يتعين على الجهة الحكومية ان تقوم بالإفصاح بشكل يتسق مع الطريقة التي تمت فيها تجميع الأنشطة أو البرامج ضمن البنود الرئيسية للموازنة لأخذ المصادقة عليها من السلطة التشريعية المناسبة.

مثال - تجميع تفاصيل الموازنة ضمن فئات واسعة

المجموعات الرئيسية للموازنة المتعلقة بدائرة المالية (للمثال وليس للحصر):		
مجموعات المصروفات		**مجموعات الإيرادات**
تعويضات الموظفين	دائرة المالية	الضرائب
مستلزمات سلعية وخدمية		مساهمات
مصاريف أخرى		إيرادات حكومية أخرى

تشمل هذه المجموعات تفاصيل بنود عدة يتم تصنيفها وفقا لطبيعتها. يمكن لدائرة المالية متابعة تنفيذ موازنتها عبر مقارنة الموازنة بالمبالغ الفعلية على ان تكون بنود المبالغ الفعلية مصنفة على المجموعات بشكل متسق مع طريقة تجميع البنود ضمن المجموعات الرئيسية للموازنة.

يتعين على المعلومات المدرجة في البيانات المالية ان تلبي الخصائص النوعية بحيث يتوجب ان تكون تلك المعلومات ذات صلة لمستخدمي البيانات المالية ويمكن الاعتماد عليها بشكل موثوق. تم التطرق للخصائص النوعية بشكل تفصيلي أكثر في سياسة "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

يمكن للجهة الحكومية عرض معلومات موازنة إضافية، بما في ذلك معلومات حول إنجازاتها الخدماتية ضمن وثائق معينة غير البيانات المالية. ويحبذ الإشارة إلى هذه الوثائق من البيانات المالية، وذلك للتمكن من ربط البيانات المالية للموازنة والبيانات الفعلية مع بيانات الموازنة غير المالية والإنجازات الخدمية.

4.3. التغيرات من الموازنة الأصلية إلى الموازنة النهائية

يتعين على الجهة الحكومية ان تقدم شرحا حول ما إذا كانت التغيرات بين الموازنة الأصلية والنهائية هي نتيجة إعادة تخصيص المبالغ من أبواب معينة إلى أبواب أخرى ضمن الموازنة

أم هي نتيجة عوامل أخرى مثل التغيرات في مؤشرات الموازنة الأصلية بما في ذلك التغيرات في سياسة الحكومة.

ويتم هذا التوضيح من خلال:

1. الإفصاح في الإيضاحات ضمن البيانات المالية؛ أو
2. إدراج هذا التوضيح في تقرير تم إصداره قبل صدور البيانات المالية، أو في نفس وقت صدورها، أو بالتزامن مع البيانات المالية، وبهذه الحالة يشار إليها في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية.

مثال: التقارير المنفصلة عن البيانات المالية التي توضح التغيرات بين الموازنة الأصلية والموازنة النهائية

- ✓ تقرير نتائج تنفيذ الموازنة؛ أو
- ✓ تقرير مناقشات وتحليلات ادارة الجهة الحكومية؛ أو
- ✓ تقرير مراجعة العمليات؛ أو
- ✓ التقارير الأخرى التي تعطي تفسيرات حول الأداء المالي عن تنفيذ الموازنة.

تتضمن الموازنة النهائية كافة التغيرات المصادق عليها وفق الإجراءات التشريعية أو القانونية من قبل السلطة المخولة للموافقة على تعديل الموازنة الأصلية.

4.4. الأساس القابل للمقارنة

يتعين على الجهة الحكومية عرض مقارنة الموازنة والمبالغ الفعلية وفقا لأساس محاسبي مشابه واساس تصنيف مشابه للفترة كما في الموازنة المصادق عليها. حيث يضمن ذلك الإفصاح عن المعلومات حول الامتثال للموازنة في البيانات المالية وفقا لأساس مشابه للأساس المستخدم في الموازنة نفسها.

التأكد من ان الموازنات التي تم تجميعها بهدف العرض والإفصاح هي التي تمت المصادقة عليها من قبل السلطات التشريعية، وبالتالي لا تتضمن اية تغيرات غير مصادق عليها.

مثال: تحديد الأساس القابل للمقارنة

عند اختلاف الأسس المستخدمة بين الموازنة والمبالغ الفعلية يتم الإفصاح عن المعلومات حول الامتثال للموازنة في البيانات المالية وفقا لأساس مشابه للأساس المستخدم في الموازنة نفسها.

لنفترض انه في سنة 2019، تقوم جهة حكومية مستقلة بتحضير بياناتها المالية للسنة المنتهية 31 ديسمبر 2019 على اساس الاستحقاق المحاسبي وفق معايير محاسبة الدولية في القطاع العام، وبينما تستخدم الاساس النقدي لإعداد موازنتها للسنة نفسها.

تحديد الاساس القابل للمقارنة:

على هذا الاساس، يتعين على الجهة الحكومية عند الإفصاح حول مقارنة الموازنة والمبالغ الفعلية ان تستخدم الاساس النقدي مما يتوجب القيام بتعديلات ضرورية على المبالغ المدرجة على اساس الاستحقاق في البيانات المالية على سبيل المثال وليس الحصر: إعادة تنظيم المبالغ؛ إعادة تصنيف المبالغ؛ اختلافات التوقيت.

4.5. موازنات متعددة السنوات

قد يجوز للجهة الحكومية ان تتيح للعامة موازنة متعددة السنوات مصادق عليها بدلا من الموازنات السنوية العامة، حيث تشمل الموازنة متعددة السنوات مجموعة من الموازنات السنوية أو اهداف الموازنات السنوية، وتظهر الموازنة المصادق عليها لكل فترة سنوية تطبيق سياسات الموازنة المرتبطة بالموازنة متعددة السنوات لتلك الفترة، وفي بعض الحالات قد تسمح الموازنة متعددة السنوات بنقل التخصيصات غير المستخدمة من سنة لأخرى.

في حالات وجود موازنة متعددة السنوات، يعتمد تحديد الموازنة الأصلية والموازنة النهائية على كيفية المصادقة عليها.

5. الإفصاح في الإيضاحات حول أساس، فترة، ونطاق الموازنة

يتعين على الجهة الحكومية ان تفصح في ايضاحات بياناتها المالية عن اساس الموازنة، واساس التصنيف المعتمد، وفترة الموازنة المصادق عليها. من شأن هذا الافصاح ان يساعد مستخدمي البيانات المالية في فهم العلاقة بين الموازنة والمعلومات المحاسبية المدرجة في البيانات المالية.

يتعين على الجهة الحكومية ان توضح في البيانات المالية المعدة وفقا لسياسات محاسبة الاستحقاق لحكومة عجمان إذا كانت الموازنة معدة على اساس مختلف عن اساس الاستحقاق المحاسبي.

على الجهة الحكومية ان تفصح عن الصيغ وآلية التصنيف المعتمدة في عرض الموازنة المصادق عليها، حيث انه من الممكن تصنيف بنود الموازنة ضمن مجموعات وفقا لأساس مشابه للأساس المعتمد في البيانات المالية.

مثال: تصنيف بنود الموازنة

قد يتم تصنيف بنود الموازنة ضمن مجموعات والتي ممكن ان تختلف عن كيفية التصنيف المدرجة في البيانات المالية. على سبيل المثال قد يتم تصنيف بنود الموازنة ضمن مجموعات حسب:

✓ الطبيعة الاقتصادية للبنود (على سبيل المثال وليس الحصر: تعويضات الموظفين؛ مستلزمات سلعية وخدمية)؛ أو

✓ الوظيفة (على سبيل المثال وليس الحصر: الدفاع؛ التعليم؛ الحماية الاجتماعية؛ الصحة؛ الخدمات العمومية العامة؛ النظام العام وشؤون السلامة العامة)؛ أو

✓ برامج محددة (على سبيل المثال وليس الحصر: الحد من الفقر؛ مكافحة الأمراض المعدية)؛ أو

✓ أنشطة مرتبطة بأهداف نتائج الأداء (على سبيل المثال وليس الحصر: تخرج دفعة من العسكريين من برنامج تعليمي ما).

في الحالات التي تكون فترة الموازنة المصادق عليها هي نفس الفترة التي تغطيها البيانات المالية، يكون للإفصاح عن الفترة التي تغطيها الموازنة المصادق عليها دور تأكيدي بالأخص عند اعداد الموازنات المرحلية والبيانات المالية والتقارير المرحلية.

يتعين على الحكومة ان تحدد في ايضاحات البيانات المالية الموحدة عن الجهات الحكومية المشمولة في الموازنة العامة للحكومة المصادق عليها.

6. تسوية المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة والمبالغ الفعلية في البيانات المالية

يتعين على الجهة الحكومية القيام بتسوية المبالغ الفعلية المعروضة على اساس قابل للمقارنة مع الموازنة، بالمبالغ الفعلية التي تم عرضها في البيانات المالية مع تحديد أي اختلافات في الاساس والوقت والمنشأة (كما ينطبق). من شأن هذه التسوية ان تعزز بشكل أفضل دور الجهة الحكومية تجاه واجب المساءلة للعامة، وذلك من خلال تحديد المصادر الرئيسية للاختلاف بين المبالغ الفعلية على اساس الموازنة، والمبالغ المعترف بها في البيانات المالية.

يتعين على الجهة الحكومية الافصاح عن تسوية صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، والاستثمارية، والتمويلية عند اعداد الموازنة المصادق عليها على اساس غير اساس الاستحقاق المحاسبي. ويمكن الافصاح عن التسوية ضمن بيان مقارنة الموازنة والمبالغ الفعلية، أو في إيضاحات البيانات المالية.

يمكن تصنيف الاختلافات بين المبالغ الفعلية المعروضة على اساس قابل للمقارنة مع الموازنة، بالمبالغ الفعلية التي تم عرضها في البيانات المالية بشكل مفيد على النحو التالي:

1. الاختلاف في الأسس الذي يحدث عندما يتم إعداد الموازنة المصادق عليها على أساس مختلف عن الأساس المحاسبي. فعلى سبيل المثال وفي حال تم إعداد الموازنة على أساس النقد ويتم إعداد البيانات المالية على أساس الاستحقاق؛
2. الاختلاف في التوقيت الذي يحدث عندما تختلف فترة الموازنة عن فترة التقرير الظاهرة في البيانات المالية؛
3. الاختلاف في المنشأة (كما ينطبق) الذي يحدث عندما لا تشمل الموازنة برامج أو منشآت تشكل جزء من الجهة الحكومية التي يتم اعداد بياناتها المالية.

وقد يكون هناك أيضا اختلافات في الصيغ وخطط التصنيف التي يتم تبنيها لعرض البيانات المالية والموازنة.

لا تفرض هذه السياسة إفصاح الجهة الحكومية عن المعلومات المتعلقة بموازنة السنوات السابقة بغرض المقارنة أو عن الإيضاحات المتعلقة بعرض الاختلافات التابعة للفترة السابقة.

مثال: تحديد الأساس القابل للمقارنة

أدناه مثال حول بيان المقارنة بين الموازنة والمبالغ الفعلية على الأساس النقدي:

بيان المقارنة بين الميزانية والمبالغ الفعلية	الميزانية الأصلية الدرهم الإماراتي	الميزانية النهائية الدرهم الإماراتي	المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة الدرهم الإماراتي	الفروقات بين الميزانية النهائية والمبالغ الفعلية الدرهم الإماراتي
المقبوضات النقدية				
رسوم خدمات	x	x	x	x
حقوق امتياز	x	x	x	x
مساهمات حكومات الإمارات المحلية	x	x	x	x
توزيعات أرباح	x	x	x	x
فوائد وارباح عملة	x	x	x	x
إيرادات أخرى	x	x	x	x
اجمالي المقبوضات النقدية	**X**	**X**	**X**	**X**
المدفوعات النقدية				
تعويضات الموظفين	(x)	(x)	(x)	(x)
مستلزمات سلعية وخدمية	(x)	(x)	(x)	(x)
الإعانات	(x)	(x)	(x)	(x)
المنافع الاجتماعية	(x)	(x)	(x)	(x)
المنح	(x)	(x)	(x)	(x)
الأصول غير المالية	(x)	(x)	(x)	(x)
المصاريف الأخرى	(x)	(x)	(x)	(x)

بيان المقارنة بين الميزانية والمبالغ الفعلية	الميزانية الأصلية الدرهم الإماراتي	الميزانية النهائية الدرهم الإماراتي	المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة الدرهم الإماراتي	الفروقات بين الميزانية النهائية والمبالغ الفعلية الدرهم الإماراتي
اجمالي المدفوعات النقدية	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**
صافي المقبوضات / المدفوعات النقدية	**Y**	**Y**	**Y**	**Y**

أدناه، مثال حول الإيضاح المتعلق بالتسوية بين الموازنة والمبالغ الفعلية موضحا الاختلافات المتعلقة ببيان التدفقات النقدية.

تسوية بين الميزانية والمبالغ الفعلية المدرجة في البيانات المالية	بيان التدفقات النقدية			
	الأنشطة التشغيلية	الأنشطة الاستثمارية	الأنشطة التمويلية	المجموع في الدرهم الإماراتي
المبالغ الفعلية على أساس قابل للمقارنة كما تم عرضها في بيان مقارنة الميزانية والمبالغ الفعلية	XXX	XXX	XXX	XXX
الاختلافات في الأساس	XXX	XXX	XXX	XXX
الاختلافات في التوقيت	XXX	XXX	XXX	XXX
المبالغ الفعلية في بيان التدفقات النقدية	**XXX**	**XXX**	**XXX**	**XXX**

ملحق - متطلبات العرض والافصاح عندما يتم إعداد الموازنة والبيانات المالية وفقا لأساس مشابه

متطلبات العرض والافصاح عندما يتم إعداد الموازنة والبيانات المالية وفقا لأساس مشابه

يوضح هذا الملحق متطلبات العرض والإفصاح في الحالات التي يتم اعداد الموازنة وفقا لأساس مشابه للأساس المحاسبي المستخدم لإعداد البيانات المالية (على سبيل المثال، في حال تم اعداد الموازنة العامة على اساس الاستحقاق).

المقارنة بين الموازنة والمبالغ الفعلية

يتعين على الجهة الحكومية التي تعد وتعرض البيانات المالية على أساس الاستحقاق والتي يطلب منها أو تختار إتاحة الموازنة المصادق عليها للعامة، ان تعرض مقارنة المبالغ المقدرة المدرجة في الموازنة، مع المبالغ الفعلية إما كبيان مالي إضافي منفصل في البيانات المالية أو كأعمدة موازنة إضافية في البيانات المالية المعروضة وفقا لسياسات.

يمكن اضافة أعمدة اضافية إلى البيانات المالية الرئيسية المعروضة وفقا لسياسات، بحيث تحدد هذه الأعمدة الاضافية، مبالغ الموازنة الأصلية والنهائية إضافة إلى الفروقات بين المبالغ المقدرة والفعلية في حال اختارت الجهة الحكومية عرض ذلك.

تسوية المبالغ الفعلية على اساس قابل للمقارنة والمبالغ الفعلية في البيانات المالية

يتعين على الجهة الحكومية القيام بتسوية المبالغ الفعلية المعروضة بالمبالغ الفعلية التي تم عرضها في البيانات المالية مع تحديد أية اختلافات في الاساس والوقت والمنشأة (كما ينطبق). من شأن هذه التسوية ان تعزز بشكل أفضل دور الجهة الحكومية تجاه واجب المساءلة للعامة، وذلك من خلال تحديد المصادر الرئيسية للاختلاف بين المبالغ الفعلية على اساس الموازنة، والمبالغ المعترف بها في البيانات المالية.

في الحالات التي يتم اعداد الموازنة على وفقا لأساس مشابه للأساس المحاسبي المستخدم لإعداد البيانات المالية يتعين فقط تحديد الإختلافات بين المبالغ الفعلية في الموازنة والمبالغ المقابلة في البيانات المالية. ولا يتوجب القيام بأية تسوية عندما:

1. يتم إعداد الموازنة لنفس الفترة؛
2. تشمل الموازنة نفس المنشآت أو الجهات الموجودة في البيانات المالية؛ و
3. يتم تبنى نفس طريقة العرض كما في البيانات المالية.

أما في حال وجود اختلاف في أي من النقاط، فبالرغم من اتباع أساس مشابه للأساس المحاسبي في كل من الموازنة والبيانات المالية، يتعين القيام بالتسويات المناسبة لإظهار الإختلافات الناجمة اما عن عامل التوقيت أو عامل العرض أو بسبب اختلاف المنشأة (كما ينطبق).

السياسة 22 - الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير

جدول محتويات سياسة الأحداث بعد تاريخ إعداد التقرير

1. هدف المعيار
2. النطاق
3. إعتماد البيانات المالية للإصدار

4. الإعتراف والقياس
4.1. الأحداث المعدّلة بعد تاريخ إعداد البيانات المالية
4.2. الأحداث غير المعدّلة بعد تاريخ إعداد البيانات المالية
4.3. الأرباح الموزعة أو التوزيعات المشابهة
5. إستمرارية الجهة الحكومية
5.1. إعادة الهيكلة
6. الإفصاحات
6.1. الإفصاح عن تاريخ إعتماد البيانات المالية للإصدار
6.2. تحديث الإفصاح حول الظروف في تاريخ إعداد البيانات المالية
6.3. الإفصاح عن الأحداث غير المعدّلة بعد تاريخ إعداد البيانات المالية

1. هدف السياسة

تهدف هذه السياسة إلى تحديد الحالات التي تستوجب على الجهة الحكومية تعديل بياناتها المالية بعد تاريخ إعداد الحسابات الختامية، والإفصاحات التي يتوجب تقديمها حول تاريخ إعتماد البيانات المالية للإصدار والأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد هذه البيانات المالية.

تتطرق هذه السياسة أساسا الى المواضيع التالية:

1. التمييز بين تاريخ إعداد البيانات المالية وتاريخ إعتمادها للإصدار؛
2. أحداث يتوجب على الجهة حكومية تعديل القوائم المالية عند وقوعها (الأحداث المعدلة)؛
3. الأحداث التي تقع بعد تاريخ إعداد البيانات المالية والتي لا تعدل الجهة حكومية قوائمها المالية عند وقوعها (الأحداث غير المعدلة)؛
4. تحديد ودراسة فرضية إستمرارية الجهة حكومية؛
5. تحديد المعلومات التي يجب الإفصاح عنها حول تاريخ إعتماد البيانات المالية للإصدار، والإفصاح عن الأحداث المعدلة وغير المعدلة بعد تاريخ إعداد البيانات المالية.

2. النطاق

تنطبق هذه السياسة على الجهات الحكومية المشمولة بتطبيق دليل السياسات المحاسبية لحكومة عجمان والمفصلة في مقدمة الدليل.

3. إعتماد البيانات المالية للإصدار

على الجهة الحكومية التمييز بين تاريخ إعداد البيانات المالية وتاريخ إعتمادها للإصدار. فتاريخ إعداد البيانات المالية هو تاريخ آخر يوم في الفترة التي تغطيها هذه البيانات المالية. أما تاريخ إعتماد البيانات المالية للإصدار فهو التاريخ الذي تحصل فيه البيانات المالية على الموافقة

في شكلها النهائي الجاهز للإصدار. وعلى هذا الأساس يصدر "رأي التدقيق" إستنادا على هذه البيانات المالية النهائية.

4. الإعتراف والقياس

في الفترة التي تقع بين تاريخ إعداد البيانات المالية وتاريخ إعتمادها للإصدار، قد يعلن مسؤولو جهة حكومية ما مسائل معينة تتعلق بالجهة. ويعتمد إعتبار تلك المسائل أحداث معدّلة تستوجب الإعتراف بها أو أحداث غير معدلة بناء على ما يلي:

1. فيما إذا كانت هذه المسائل تقدم معلومات إضافية حول ظروف قائمة عند تاريخ إعداد البيانات المالية؛
2. إثبات كاف أنه بالإمكان معالجة تلك المسائل. وفي معظم الحالات، لا يؤدي إعلان مثل هذه المسائل إلى الإعتراف بها كأحداث معدّلة، وغالبا ما يتم الإفصاح عنها كوقائع غير معدلة.

4.1. الأحداث المعدّلة بعد تاريخ إعداد البيانات المالية

يتوجب على الجهة الحكومية أن تعدل المبالغ المعترف بها في بياناتها المالية بحيث تعكس وقائع معدّلة بعد تاريخ إعداد البيانات المالية. أدناه بعض الأمثلة عن الأحداث المعدّلة بعد تاريخ إعداد البيانات المالية:

1. تسوية لقضية قضائية والتي تؤكد على وجود إلتزام على الجهة الحكومية في تاريخ الإغلاق، بعد تاريخ إعداد البيانات المالية. يجب على الجهة الحكومية في هذه الحالة تعديل أي مخصص معترف به سابقا فيما يتعلق بالقضية أو الإعتراف بمخصص جديد.
2. إنخفاض قيمة بعض الأصول عند تاريخ إعداد البيانات المالية، أو أن مبلغ الخسارة من إنخفاض معترف به يحتاج إلى تعديل. فعلى سبيل المثال:
   - إفلاس أحد المدينين بعد تاريخ إعداد البيانات المالية غالبا ما يؤكد على أن هناك خسارة موجودة قبل تاريخ إعداد البيانات المالية في حساب ذمم مدينة وأن الجهة الحكومية بحاجة إلى تعديل القيمة الدفترية لحساب الذمم المدينة؛
   - بيع المخزون بعد تاريخ إعداد البيانات المالية قد يكون دليلا على صافي قيمتها القابلة للتحقق عند تاريخ إعداد البيانات المالية.
3. تحديد مبالغ الإيرادات التي سيتم إقتسامها بعد تاريخ إعداد البيانات المالية، والتي تم تحصيلها خلال الفترة (وتعتبر مستحقة في تلك الفترة) مع جهة حكومية أخرى بموجب إتفاقية مشاركة ايرادات سارية خلال الفترة التي تغطيها البيانات المالية؛
4. إكتشاف عمليات إحتيال أو أخطاء تظهر أن البيانات المالية لم تكن صحيحة.

مثال: الأحداث المعدّلة بعد تاريخ إعداد البيانات المالية

في تاريخ 31 ديسمبر 2018، عند إعداد البيانات المالية قامت جهة حكومية بتسجيل مخصص متعلق بقضية حادث عمل وقع لمجموعة من العمال في شهر نوفمبر 2018،

حيث قدّر القسم القضائي بالجهة الحكومية، أنه من المحتمل أن تكون الجهة مطالبة بدفع 450,000 درهم إماراتي كتعويضات للعمال. وعلى هذا الأساس، عند إعداد الحسابات الختامية تم تسجيل المخصص كما يلي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
مصروفات - خسائر حادث عمل	الأداء المالي	450,000	
التزام - مخصص حادث عمل	المركز المالي		450,000

في تاريخ 30 يونيو 2019، أصدرت المحكمة المختصة قرارها النهائي، حيث بلغ المبلغ النهائي للتعويضات 550,000 درهم إماراتي. مع العلم أن البيانات المالية للجهة حكومية لم يتم إعتمادها بعد، يجب على الجهة حكومية تعديل البيانات المالية للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2015، من خلال إضافة القيد التعديلي التالي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
مصروفات - خسائر حادث عمل	الأداء المالي	100,000	
التزام - مخصص حادث عمل	المركز المالي		100,000

4.2. الأحداث غير المعدّلة بعد تاريخ إعداد البيانات المالية

لا تقوم الجهة الحكومية بتعديل المبالغ المعترف بها في بياناتها المالية في حالة وقوع أحداث معدّلة بعد تاريخ إعداد البيانات المالية. وإنما تكون الجهة الحكومية مطالبة بالإفصاح عن هذه الأحداث.

مثال: الأحداث غير المعدّلة بعد تاريخ إعداد البيانات المالية

في تاريخ 31 ديسمبر 2018، تشمل البيانات المالية مبنى دائرة حكومية بقيمة دفترية 1.5 مليون درهم إماراتي. قبل إعتماد البيانات المالية، في تاريخ 15 يونيو 2019 ضرب زلزال المنطقة التي يتواجد بها المبنى مما أدى إلا حصول أضرار مما جعلت المبنى غير صالح للإستعمال في المستقبل. وبالتالي إستوجب ذلك إعادة تقييمه وتحديد مبلغ الإنخفاض في القيمة المبنى في ذلك التاريخ.

على هذا الأساس، لا يعتبر مبنى الدائرة الحكومية أن الحدث الذي وقع هو حدث معدّل، بما أنه لا يوجد أية مؤشرات إنخفاض في القيمة في تاريخ إعداد البيانات المالية، والحدث الذي وقع لا يعتبر متعلقا بظروف كانت قائمة في تاريخ الإغلاق.

وبالتالي، يجب على دائرة البلدية و التخطيط الإفصاح في البيانات المالية عن الحدث.

4.3. الأرباح الموزعة أو التوزيعات المشابهة

إذا تم إقتراح أو إعلان الأرباح الموزعة أو توزيعات مشابهة بعد تاريخ إعداد البيانات المالية، لا يتوجب على الجهة الحكومية أن تعترف بهذه التوزيعات كإلتزامات عند تاريخ إعداد البيانات المالية.

قد تنشأ الأرباح الموزعة عندما تكون إحدى الجهات الحكومية مسيطرة على منشأة خاصة تكون فيها حصص ملكية خارجية، وتقوم هذه المنشأة بتوزيع أرباح إستنادا على نسبة حقوق الملكية وملكيتها. على هذا الأساس، تقوم الجهة الحكومية بتوحيد البيانات المالية للمنشأة ضمن بياناتها المالية الموحدة.

تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح عن أرباح الأسهم أو التوزيعات المشابهة وفقا لسياسة "عرض البيانات المالية".

5. إستمرارية الجهة الحكومية

في حالة الجهات الحكومية التي تعتمد في عملياتها بشكل أساسي على تمويل الحكومة، فإن المخاوف المتعلقة بإستمرارية الجهة الحكومية لا تظهر عادة إلا إذا أعلنت الحكومة عن نيتها بوقف التمويل عن الجهة الحكومية المعينة.

إذا ثبت أن فرضية إستمرارية الجهة الحكومية لم تعد ملائمة، فمن الضروري أيضا النظر فيما إذا كان التغير في الظروف يؤدي إلى نشوء إلتزامات إضافية أو ينتج عنه شروط في عقود الدين تؤدي إلى إعادة تصنيف ديون معينة كإلتزامات جارية.

تتطلب سياسة "عرض البيانات المالية" عمليات إفصاح معينة في حال:

1. لم يتم إعداد البيانات المالية على أساس إستمرارية الجهة الحكومية. فسياسة "عرض البيانات المالية" يتطلب أن يتم الإفصاح عن هذا الأمر، إلى جانب الإفصاح عن الأساس الذي أعدت البيانات المالية عليه والسبب الذي حال دون إعتبار الجهة الحكومية "جهة حكومية مستمرة"؛
2. كان المسؤولون عن إعداد البيانات المالية على علم بالشكوك الجوهرية المتعلقة بالوقائع أو الظروف التي تثير إرتيابا كبيرا حول إستمرارية الجهة الحكومية. قد تنشأ الوقائع أو الظروف التي تتطلب إفصاحا بعد تاريخ إعداد البيانات المالية. وتتطلب سياسة "عرض البيانات المالية" أن يتم الإفصاح عن مثل هذه الشكوك.

5.1. إعادة الهيكلة

عند إعلان إعادة هيكلة بعد تاريخ إعداد البيانات المالية والتي تتطابق مع تعريف أحداث غير قابلة للتعديل، تقوم الجهة الحكومية بإجراء عمليات الإفصاح الملائمة بما يتوافق مع هذه السياسة. ويوجد إرشادات حول الإعتراف بالمخصصات المتعلقة بإعادة الهيكلة في سياسة "المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة". إن إعادة الهيكلة تتضمن إستبعاد أحد مكونات/ أنشطة الجهة الحكومية، والتي بذاتها لا تثير شكوكا أن الجهة الحكومية لم تعد

جهة حكومية مستمرة. وحين يعلن عن إعادة الهيكلة بعد تاريخ إعداد البيانات المالية فإن ذلك يشير إلى أن الجهة الحكومية لم تعد جهة حكومية مستمرة وأن طبيعة وقيمة الأصول والإلتزامات المعترف بها قد تتغير.

6. الإفصاحات

6.1. الإفصاح عن تاريخ إعتماد البيانات المالية للإصدار

يتوجب على الجهة الحكومية الإفصاح عن تاريخ إعتماد البيانات المالية للإصدار. حيث يهم مستخدمي البيانات المالية معرفة متى تم إعتماد البيانات المالية للإصدار، حيث أن البيانات المالية لا تعكس الوقائع بعد تاريخ إعداد البيانات المالية. كما أنه من المهم للمستخدمين أن يكونوا على اطلاع على الظروف النادرة التي يملك فيها أي شخص أو هيئة معينة صلاحية تعديل البيانات المالية بعد الإصدار. ومن الأمثلة على الأشخاص أو الهيئات التي قد تملك سلطة تعديل البيانات المالية بعد الإصدار، الحكومة المحلية أو أي عضو من الجهة الحكومية. إذا تم إدخال التغييرات، تصبح البيانات المالية المعدلة مجموعة جديدة من البيانات المالية.

6.2. تحديث الإفصاح حول الظروف في تاريخ إعداد البيانات المالية

قد تحتاج الجهة الحكومية الى تحديث الإفصاحات التي تم وضعها ضمن البيانات المالية عند الحصول على معلومات جديدة بعد تاريخ إعداد البيانات المالية لكن قبل إعتماد البيانات المالية للإصدار، حتى في الحالات التي لا تؤثر المعلومات الجديدة على المبالغ التي تعترف بها الجهة الحكومية في بياناتها المالية. وعلى سبيل المثال عندما يتوفر إثبات بعد تاريخ الإغلاق على إلتزامات محتملة كانت موجودة عند تاريخ إعداد البيانات المالية. وإضافة إلى النظر فيما إذا كان عليها أن تعترف بمخصص معين الآن أم لا، على الجهة الحكومية تحديث إفصاحاتها حول الإلتزام المحتمل في ضوء ذلك الإثبات.

6.3. الإفصاح عن الأحداث غير المعدّلة بعد تاريخ إعداد البيانات المالية

إذا كانت الأحداث التي لا تؤدي إلى تعديل بعد تاريخ البيانات المالية هي أحداث هامة، فإن عدم الإفصاح عنها قد يؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين التي تتخذ على أساس البيانات المالية. وعليه، ينبغي أن تفصح الجهة الحكومية عما يلي لكل فئة هامة تخص الحدث غير المؤدي إلى تعديل بعد تاريخ البيانات المالية:

1. طبيعة الواقعة؛
2. تقدير تأثيرها المالي، أو بيان يفيد بأن مثل هذا التقدير لا يمكن إجراؤه.

السياسة 23 - آثار التغييرات في أسعار الصرف الأجنبي

جدول محتويات سياسة آثار التغييرات في أسعار الصرف الأجنبي

1. هدف السياسة

2. النطاق
3. تحديد العملة الوظيفية
4. تحديد البنود النقدية
5. صافي الإستثمار في العمليات الأجنبية
6. تحويل وتسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية إلى العملة الوظيفية
6.1. الاعتراف المبدئي
6.2. إعادة التقييم في تاريخ إعداد البيانات المالية
6.3. الإعتراف بفروقات أسعار الصرف
7. التغيير في العملة الوظيفية
8. استخدام عملة عرض مختلفة عن العملة الوظيفية
8.1. التحويل الى عملة العرض بما في ذلك تحويل البيانات المالية للعمليات الأجنبية
8.2. إستبعاد الجهة الحكومية الأجنبية
9. الإفصاحات

1. هدف السياسة

تتطرق هذه السياسة إلى المواضيع الرئيسية التالية:

1. تحديد العملة الوظيفية للجهة الحكومية والبنود النقدية وغير النقدية؛
2. كيفية الإعتراف بالمعاملات بالعملات الأجنبية عند حدوثها؛
3. أسس إعادة تقييم الأرصدة المتعلقة بالعملات الأجنبية عند إستحقاقها أو عند إعداد تقارير الإغلاق؛
4. ضوابط تحويل العمليات المسجلة بالعملات الأجنبية إلى عملة العرض المعتمدة؛
5. الإفصاحات الضرورية المتعلقة بالمعاملات بالعملات الأجنبية ضمن البيانات المالية للجهة الحكومية.

2. النطاق

يجب على الجهة الحكومية التي تعد وتعرض البيانات المالية بموجب أساس الإستحقاق المحاسبي أن تطبق هذه السياسة فيما يلي:

1. محاسبة المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية، باستثناء معاملات وأرصدة المشتقات التي تندرج ضمن ملحق سياسة "الأدوات المالية"؛
2. ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية التي تشملها البيانات المالية للجهة الحكومية وذلك عن طريق التوحيد أو أسلوب حقوق الملكية؛
3. تحويل البيان المالي للجهة الحكومية ومركزها المالي إلى عملة عرض معينة.

3. تحديد العملة الوظيفية

تقوم الجهة الحكومية بتحديد العملة الوظيفية من خلال دراسة البيئة الإقتصادية التي تعمل فيها بحيث تعتبر البيئة الإقتصادية الرئيسية التي تعمل فيها الجهة الحكومية، هي البيئة التي تقوم فيها بشكل رئيسي بتوليد النقد وإنفاقه، وبالتالي تأخذ الجهة الحكومية العوامل التالية بعين الإعتبار في تحديد عملتها الوظيفية:

العناصر الرئيسية التي يجب أخذها بعين الإعتبار	العناصر الثانوية التي يمكن أخذها بعين الإعتبار
1. العملة التي تنشأ منها إيرادات الجهة الحكومية بها مثل الضرائب والمنح والغرامات والخدمات؛	1. العملة التي يتم بها توليد الأموال من الأنشطة التمويلية (طلب القروض أو إصدار سندات الدين)؛
2. عملة البلد الذي تحدد قواه التنافسية وأنظمته بشكل رئيسي وأسعار بيع البضائع والخدمات؛	2. العملة التي يتم بها عادة تسجيل المستحقات (الذمم المدينة) من الأنشطة التشغيلية.
3. العملة التي تؤثر بشكل رئيسي على تكاليف الموظفين والتكاليف الجوهرية وغيرها من تكاليف تقديم السلع والخدمات.	

يمكن للجهة الحكومية الإعتماد أيضا على العوامل التالية لتحديد العملة الوظيفية (في هذا السياق، تعتبر الجهة الحكومية الأجنبية التي تنشأ فيها العمليات الأجنبية، تابعة أو فرع أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك للجهة الحكومية التي تعد البيانات المالية وفقا لهذه السياسة):

1. إذا كان تنفيذ أنشطة العمليات الأجنبية كإمتداد للجهة الحكومية المعدة للبيانات المالية، بدلا من تنفيذها بدرجة كبيرة من الاستقلالية؛
2. إذا كانت المعاملات في الجهة الحكومية المعدة للبيانات المالية تمثل نسبة عالية أو منخفضة من أنشطة العمليات الأجنبية؛
3. إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العمليات الأجنبية تؤثر بشكل مباشر على التدفقات النقدية للجهة الحكومية المعدة للبيانات المالية وما إذا كانت متاحة لتحويلها لها؛
4. إذا كانت التدفقات النقدية من أنشطة العمليات الأجنبية تعتبر كافية لإستيفاء الإلتزامات المالية القائمة والمتوقعة دون توفير الدعم المالي من قبل الجهة الحكومية التي تعد البيانات المالية.

4. تحديد البنود النقدية

إن الميزة الأساسية للبند النقدي هو الحق في استلام (أو الإلتزام بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة. وعلى عكس ذلك، تكون الميزة الأساسية للبند غير النقدي هي غياب الحق باستلام (أو الإلتزام بتسليم) عدد ثابت أو قابل للتحديد من وحدات العملة.

<u>البنود النقدية تتضمن:</u>

- ✓ الأصول المالية: النقد، أرصدة لدى البنوك وذمم مدينة؛
- ✓ الإلتزامات المالية: الذمم الدائنة؛
- ✓ القروض والديون.

<u>البنود غير النقدية تتضمن:</u>

- ✓ الأصول الملموسة (كالممتلكات والمصانع والمعدات)؛
- ✓ الأصول غير الملموسة؛
- ✓ المخزون؛
- ✓ المبالغ المدفوعة مسبقا للسلع والخدمات (مثل الإيجار المدفوع مسبقا)؛
- ✓ المخصصات التي يجب تسويتها من خلال تسليم أصل غير نقدي.

5. صافي الإستثمار في العمليات الأجنبية

قد يكون للجهة الحكومية بندا نقديا مستحق القبض من عمليات أجنبية (قنصلية في بلد أجنبي) أو يستحق الدفع إلى عمليات أجنبية، حيث يعتبر هذا البند في جوهره جزءا من صافي إستثمار الجهة الحكومية في العمليات الأجنبية وقد تتضمن هذه البنود النقدية ذمم مدينة أو قروض طويلة الأجل، ولكن لا يجب أن تتضمن ذمم مدينة تجارية أو ذمم دائنة تجارية.

6. تحويل وتسجيل المعاملات بالعملة الأجنبية إلى العملة الوظيفية

6.1. الاعتراف المبدئي

تقوم الجهة الحكومية بتسجيل المعاملة بالعملة الأجنبية، عند الإعتراف الأولي بها من خلال تحويلها إلى العملة الوظيفية للجهة الحكومية، تتم عملية التحويل بإستعمال سعر الصرف الفوري (سعر الصرف بين العملة الأجنبية والعملة الوظيفية) في تاريخ المعاملة.

يعتبر تاريخ المعاملة هو التاريخ الذي تستوفي فيه المعاملة جميع شروط الإعتراف بها على أساس الإستحقاق بما يتوافق مع السياسات المحاسبية لحكومة عجمان.

6.2. إعادة التقييم في تاريخ إعداد البيانات المالية

في تاريخ الإغلاق وإعداد البيانات المالية:

1. تقوم الجهة الحكومية بإعادة تقييم البنود النقدية مستحقة التحصيل أو الدفع بالعملة الأجنبية بإستعمال سعر الإغلاق؛
2. تقوم الجهة الحكومية بإدراج البنود غير النقدية المحتفظ بها بالتكلفة التاريخية بعملة أجنبية بإستخدام سعر الصرف في تاريخ المعاملة؛
3. تقوم الجهة الحكومية بإدراج البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة بعملة أجنبية بإستخدام أسعار الصرف المستعملة في تاريخ تحديد القيمة العادلة.

يتم تحديد المبلغ المسجل لبعض البنود عن طريق مقارنة قيمتين أو أكثر للبند. عندما يكون الأصل غير نقدي بعملة أجنبية، يتم تحديد المبلغ المسجل عن طريق مقارنة ما يلي:

1. التكلفة أو القيمة المسجل، حيثما يكون ملائما، الذي يتم تحويلها بسعر الصرف في التاريخ الذي تم فيه تحديد تلك التكلفة أو القيمة (أي السعر في تاريخ المعاملة لبند يتم قياسه فيما يتعلق بالتكلفة التاريخية)؛
2. صافي القيمة القابلة للتحقيق أو مبلغ القيمة/ الخدمة القابل للإسترداد، حيثما يكون ملائما، الذي يتم تحويله بسعر الصرف في تاريخ تحديد تلك القيمة أو المبلغ (على سبيل المثال سعر الإقفال في تاريخ التقرير).

6.3. الإعتراف بفروقات أسعار الصرف

تنشأ فروقات أسعار الصرف من العمليات التالية:

1. تسوية بنود نقدية بعملة أجنبية؛
2. إعادة تقييم بنود نقدية للجهة الحكومية ضمن البيانات المالية في تاريخ إغلاق بمعدلات مختلفة عن تلك التي سبق وأن سجلت بها عند الاعتراف المبدئي خلال الفترة أو عن تلك التي تم إستعمالها عندما تم إعادة تقييم هذه البنود في بيانات مالية سابقة.

تقوم الجهة الحكومية بالإعتراف بالفروقات الناتجة عن المعاملات ضمن بيان الأداء المالي (الفائض أو العجز) للفترة التي تنشأ فيها، بإستثناء فروقات الصرف المتعلقة بالاستثمارات الأجنبية الموضحة أدناه.

فيما يتعلق بصافي الإستثمار في العمليات الأجنبية، عند إعداد البيانات المالية في تاريخ الإغلاق، تقوم الجهة الحكومية بالإعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة عن فروقات أسعار الصرف (إن وجدت) والمتعلقة بالبند النقدي الذي يشكل جزءا من صافي الإستثمار في العملات الأجنبية الخاص بالجهة الحكومية في بيان الأداء المالي في البيانات المالية المنفصلة للجهة الحكومية (إذا كان البند النقدي مسجلا بعملة مختلفة عن العملة الوظيفية للجهة الحكومية)

أو أن البيانات المالية المنفصلة للعمليات الأجنبية (إذا كان البند النقدي مسجل بعملة مختلفة عن العملة الوظيفية للعمليات الأجنبية)، حيثما يكون ملائما.

تقوم الجهة الحكومية عند إعدادها البيانات المالية الموحدة (والتي تتضمن العمليات الأجنبية والبيانات المالية للجهة الحكومية) بالإعتراف بفروقات أسعار الصرف، بشكل أولي في بند منفصل ضمن صافي الأصول، على أن يتم الإعتراف بها في الأداء المالي عند إستبعاد (بيع أو تصفية) صافي الإستثمار في العمليات الأجنبية المعنية.

عندما تعترف الجهة الحكومية بالربح أو الخسارة المتعلق ببند غير نقدي مباشرة في صافي الأصول، تقوم الجهة الحكومية بالإعتراف بالربح أو الخسارة المتعلق بعنصر تغيرات أسعار الصرف بشكل مباشر في صافي الأصول. وفي نفس السياق، فإنه عندما تعترف الجهة الحكومية بالربح أو الخسارة المتعلق ببند غير نقدي في بيان الأداء المالي، فينبغي الإعتراف بأي فروقات أسعار صرف المرتبطة بذلك الربح أو الخسارة في بيان الأداء المالي.

مثال: تقديم التقرير في تاريخ التقرير اللاحق

في 15 ديسمبر، قامت دائرة التنمية الإقتصادية بشراء سلع من مورد أجنبي حيث بلغت قيمة الفاتورة 10,000 يورو، وتم الإتفاق على دفع المبلغ بنفس عملة الفاتورة بعد شهر. يمثل سعر الصرف السائد بين اليورو والدرهم الإماراتي (العملة الوظيفية للجهة الحكومية) في تاريخ المعاملة (1 يورو يساوي 4.5662 درهم إماراتي).

على هذا الأساس، في تاريخ استلام السلع تقوم دائرة التنمية الإقتصادية بإدخال القيد التالي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
مصروفات/ شراء سلع (4.5662 × 10,000)	الأداء المالي	45,662	
إلتزام / ذمم دائنة	المركز المالي		45,662

حيث تقوم دائرة التنمية الإقتصادية في مرحلة أولى بإعداد البيانات المالية للفترة المنتهية في 31 ديسمبر، ثم تقوم بتسوية الإلتزام (10,000 يورو) كما تم الاتفاق عليه بعد شهر من تاريخ العملية في تاريخ 15 يناير).

حيث تبين أسعار الصرف في هذه التواريخ الأسعار التالية:

- ✓ 31 ديسمبر (تاريخ الإغلاق وإعداد البيانات المالية) (1 يورو يساوي 4.4431 درهم إماراتي)؛
- ✓ 15 يناير (تاريخ الدفع) (1 يورو يساوي 4.2705 درهم إماراتي).

على هذا الأساس، في تاريخ الإغلاق تقوم دائرة التنمية الإقتصادية بإدخال القيد التالي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
إلتزام / ذمم دائنة (4.5662 – 4.4431) × 10,000	المركز المالي	1,231	

الوصف	البيان	مدين	دائن
ربح فرق عملة	الأداء المالي		1,231

في تاريخ الدفع تقوم دائرة التنمية الإقتصادية بإدخال القيد التالي:

الوصف	البيان	مدين	دائن
إلتزام / ذمم دائنة (45,662 – 1,231)	المركز المالي	44,431	
ربح فرق عملة	الأداء المالي		1,726
نقد (4.2705 × 10,000)	المركز المالي		42,705

7. التغيير في العملة الوظيفية

عندما يكون هناك تغير في العملة الوظيفية للجهة الحكومية، تطبق الجهة الحكومية إجراءات التحويل المطبقة على العملة الوظيفية الجديدة بأثر مستقبلي من تاريخ التغيير.

تعكس العملة الوظيفية للجهة الحكومية المعاملات والأحداث والظروف ذات الصلة بالجهة الحكومية. وبالتالي، ما أن يتم تحديد العملة الوظيفية، لا يمكن تغييرها إلا إذا كان هناك تغير في تلك المعاملات والأحداث والظروف ذات الصلة.

يتم محاسبة أثر التغير في العملة الوظيفية بأثر مستقبلي. وبعبارة أخرى، تقوم الجهة الحكومية بتحويل كافة البنود إلى العملة الوظيفية الجديدة بإستخدام سعر الصرف في تاريخ التغيير. وتتم معاملة المبالغ المحولة الناتجة للبنود غير النقدية على أنها تكلفتها التاريخية. ولا يتم الإعتراف بفروقات أسعار الصرف الناتجة من تحويل العمليات الأجنبية المصنفة سابقا في صافي الأصول في بيان الأداء المالي إلى أن يتم إستبعاد (بيع أو تصفية) هذه العمليات.

8. استخدام عملة عرض مختلفة عن العملة الوظيفية

8.1. التحويل الى عملة العرض بما في ذلك تحويل البيانات المالية للعمليات الأجنبية

يمكن أن تعرض الجهة الحكومية بياناتها المالية بأية عملة (أو عملات). وإذا كانت عملة العرض تختلف عن العملة الوظيفية للجهة الحكومية، فإنها تقوم بتحويل أداءها المالي ومركزها المالي إلى عملة العرض.

يتم تحويل بيان الأداء المالي والمركز المالي للجهة الحكومية من العملة الوظيفية إلى عملة عرض مختلفة بإستخدام الإجراءات التالية:

1. يتم تحويل الأصول والإلتزامات ضمن بيان المركز مالي (بما في ذلك مبالغ المقارنة) بسعر الإقفال في تاريخ بيان المركز المالي؛

2. يتم تحويل الإيراد والمصروفات ضمن بيان أداء مالي (بما في ذلك مبالغ المقارنة) بأسعار الصرف في تواريخ المعاملات؛
3. يتم الإعتراف بكافة فروقات الصرف الناتجة عن العملية على أنها عنصر منفصل من صافي الأصول.

تقوم الجهة الحكومية بإستعمال معدل أسعار الصرف في تواريخ المعاملات، على سبيل المثال متوسط سعر الفترة، لتحويل الإيراد والمصروفات. إلا إذا تقلبت أسعار الصرف بشكل كبير، يكون إستخدام متوسط السعر للفترة غير مناسب. ولا تقوم الجهة الحكومية بالإعتراف بفروقات الصرف الناتجة هنا في بيان الأداء المالي لأن التغيرات في أسعار الصرف يكون لها أثر ضئيل أو لا يكون لها أثر مباشر على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية من العمليات. وإنما يتم الإعتراف بها في بند منفصل ضمن صافي الأصول.

فيما يتعلق بفروقات الصرف المتعلقة بالعمليات الأجنبية الموحدة ضمن البيانات المالية للجهة الحكومية ولكنها ليست مملوكة بالكامل، تقوم الجهة الحكومية بتخصيص جزء فروقات الصرف المتراكمة الناشئة من عملية التحويل والمنسوبة إلى الحصة الغير مسيطرة والإعتراف بها كجزء من هذه الحصة في بيان المركز المالي الموحد.

فيما يتعلق بتحويل بيان الأداء المالي وبيان المركز المالي للعمليات الأجنبية، تقوم الجهة الحكومية التي تعد البيانات المالية الموحدة بتطبيق الإجراءات من هذه السياسة لتحويل البيانات المالية للعمليات الأجنبية حتى تقوم بإدراجها ضمن بياناتها المالية الموحدة (بإستعمال التوحيد أو أسلوب حقوق الملكية).

تقوم الجهة الحكومية بتطبيق الإجراءات المذكورة في سياسة "البيانات المالية الموحدة"، وخاصة فيما يتعلق بعمليات إلغاء الأرصدة والمعاملات بين الجهات التي يتم توحيد قوائمها المالية. ولكن لا يمكن إلغاء الأصل أو الإلتزام النقدي ضمن جهة حكومية، سواءا كان قصير الأجل أو طويل الأجل، مقابل الإلتزام أو الأصل المماثل ضمن جهة حكومية أخرى، دون عرض نتائج تقلبات العملة في البيانات المالية الموحدة. ويعود سبب ذلك إلى أن:

1. البند المالي يشمل إلتزاما لتحويل عملة إلى أخرى؛
2. يعرض الجهة الحكومية المعنية، إلى الأرباح أو الخسائر الناتجة عن تقلبات العملة.

وبالتالي، تستمر الجهة الحكومية بالإعتراف في بياناتها المالية الموحدة بفرق التبادل هذا في بيان الأداء المالي، يتم تصنيفه ضمن صافي الأصول إلى أن يتم إستبعاد العمليات الأجنبية.

عندما يكون تاريخ البيانات المالية للعمليات الأجنبية مختلف عن تاريخ البيانات المالية للجهة الحكومية التي تعد البيانات المالية الموحدة، تقوم العمليات الأجنبية (القنصلية على سبيل المثال) بإعداد بيانات مالية إضافية بنفس تاريخ البيانات المالية للجهة الحكومية. وعندما لا يتم القيام بذلك، تسمح سياسة " البيانات المالية الموحدة" بإستخدام بيانات المالية للعمليات الأجنبية في تاريخ مختلف شريطة أن:

1. لا يتجاوز الفرق ثلاثة أشهر ؛

2. يتم إجراء تعديلات لإستيعاب آثار أية معاملات هامة أو غيرها من الأحداث التي تقع بين التواريخ المختلفة.

عندما يكون تاريخ البيانات المالية للعمليات الأجنبية مختلف عن تاريخ البيانات المالية للجهة الحكومية، يتم تحويل الأصول والإلتزامات الخاصة بالعمليات الأجنبية بسعر الصرف في تاريخ البيانات المالية للعمليات الأجنبية.

8.2. إستبعاد الجهة الحكومية الأجنبية

عند إستبعاد (بيع أو تصفية) العمليات الأجنبية، فإنه يجب الإعتراف بمبلغ فروقات الصرف المتراكم والتي تم تصنيفها ضمن بند منفصل في صافي الأصول في بيان الأداء المالي في نفس الفترة التي يتم فيها الإستبعاد.

في حالة الإستبعاد الجزئي، يجري إدراج حصة نسبية من فروقات الصرف المتراكمة والتي تم تصنيفها ضمن بند منفصل في صافي الأصول في بيان الأداء المالي. ولكن لا يعتبر أي تخفيض في القيمة في صافي الإستثمار في عمليات أجنبية كإستبعاد جزئي، وبالتالي لا يتم الإعتراف بأي جزء من فروقات الصرف المتراكمة في بيان الأداء المالي في تاريخ التخفيض.

9. الإفصاحات

يجب على الجهة الحكومية الإفصاح عما يلي:

1. مبلغ فروقات الصرف المعترف بها في بيان الأداء المالي ما عدا تلك التي تنشأ عن الأدوات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز بموجب سياسة "الأدوات المالية"؛
2. صافي فروقات الصرف المصنفة ضمن صافي الأصول كبند منفصل ومطابقة لمبلغ فروقات الصرف ما بين بداية الفترة ونهايتها ؛

عندما تختلف العملة الوظيفية عن عملة العرض، يجب الإفصاح عن ذلك، هذا بالإضافة إلى الإفصاح عن العملة الوظيفية والأسباب التي أدت إلى إستعمال عملة عرض مختلفة.

عندما يكون هناك تغير في العملة الوظيفية (للجهة الحكومية التي تعد البيانات المالية أو العمليات الأجنبية) يجب الإفصاح عن هذا التغيير وأسبابه.

عندما تعرض الجهة الحكومية بياناتها المالية بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية، فإنها تعتبر أن البيانات المالية مطابقة لمتطلبات السياسة إذا كانت تنسجم مع كافة متطلبات كل السياسات، بما في ذلك طريقة التحويل المبينة.

عندما تعرض الجهة الحكومية بياناتها المالية أو معلومات مالية أخرى بعملة تختلف عن عملتها الوظيفية أو عملة العرض الخاصة بها ولم تتم تلبية المتطلبات، فإنها تقوم بالإفصاح عما يلي:

1. تحدد المعلومات بشكل واضح كمعلومات تكميلية لتمييزها عن المعلومات التي تفرضها السياسة؛
2. الإفصاح عن العملة التي يتم بها عرض المعلومات التكميلية؛
3. الإفصاح عن العملة الوظيفية للجهة الحكومية وطريقة تحويل العملة المستخدمة لتحديد المعلومات التكميلية.

دليل السياسات المحاسبية

الباب السابع - الإستثمارات واعداد البيانات المالية الموحدة

جدول محتويات الباب

نبذة عامة حول الاستثمارات وإعداد البيانات المالية الموحدة للحكومة الحكومية 350

التعريفات 352

السياسة 24 - البيانات المالية المنفصلة 356

السياسة 25 - البيانات المالية الموحدة 362

السياسة 26 - الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة 374

السياسة 27 - الترتيبات المشتركة 386

السياسة 28 - الإفصاح عن الحصص في جهات حكومية أو منشآت أخرى 394

السياسة 29 - تقارير القطاعات 405

نبذة عامة حول الاستثمارات وإعداد البيانات المالية الموحدة

يشمل هذا الدليل السياسات المحاسبية المتعلقة بتحديد أسس الاعداد والعرض العادل للبيانات المالية المنفصلة والموحدة للجهة الحكومية واستثماراتها من خلال التطرق إلى المواضيع الرئيسية التالية:

1. تحديد متطلبات الاعتراف المحاسبي والقياس والإفصاح عن استثمارات الجهة الحكومية في جهات حكومية/ منشآت تابعة أو ترتيبات مشتركة أو منشآت زميلة وذلك عند إعداد التقارير المالية المنفصلة وتحديد طرق الاعتراف المحاسبي الخاصة بذلك؛

2. تحديد أسس إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة وتحديد مبدأ السيطرة كأساس في عملية توحيد البيانات المالية للجهة الحكومية؛
3. شرح المعالجة المحاسبية للاستثمارات في المشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة وأسس الاعتراف بها وأسس عرض المعلومات المتعلقة بها، وتحديد أثرها على البيانات المالية للجهة الحكومية؛
4. تعريف السيطرة المشتركة وتوضيح أسس تصنيف الترتيبات المشتركة والمعالجة المحاسبية عن حصص الجهة الحكومية في أية مشاريع مشتركة أو عمليات مشتركة؛
5. تحديد متطلبات الإفصاح عن حصص الجهة الحكومية في جهات حكومية أخرى أو في منشآت أخرى، وذلك لتسهيل فهم تأثير هذه الحصص أو الاستثمارات على المركز المالي وبيان الأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة الحكومية بشكل أفضل؛
6. توضيح مبادئ عرض التقارير والمعلومات المالية وذلك بحسب القطاعات، مما يساعد مستخدمي البيانات المالية على فهم أداء الجهة الحكومية وأنشطتها الرئيسية بشكل أفضل مما يعزز الشفافية في التقارير المالية للجهة الحكومية.

يقدم الرسم البياني التالي شرح تفصيلي لأسس التعامل مع الاستثمارات وربطها بالسياسات المحاسبية لحكومة عجمان:

البداية: هل يوجد لدى الجهة الحكومية السيطرة على الجهة الحكومية/ المنشأة الأخرى وفقاً لسياسة البيانات المالية الموحدة لحكومة؟

نعم:

توحيد الجهة الحكومية/ المنشأة الأخرى (التابعة) وفقاً لسياسة البيانات المالية الموحدة بإستثناء إذا كانت الجهة الحكومية/ المنشأة.

الإفصاح وفقاً لسياسة الإفصاح عن الحصص في جهات حكومية أو منشآت أخرى.

لا:

هل يوجد لدى الجهة الحكومية السيطرة المشتركة وفقاً لسياسة تقارير القطاعات لحكومة عجمان؟

نعم:

تصنيف الترتيب المشترك وفقاً لسياسة تقارير القطاعات لحكومة عجمان.

مشروع مشترك:

تسجيل الإستثمار بإستخدام طريقة حقوق الملكية وفقاً لسياسة الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة.

الإفصاح وفقاً لسياسة الإفصاح عن الحصص في جهات حكومية أو منشآت أخرى.

عملية مشتركة:

تسجيل الأصول، الإلتزامات، الإيرادات والمصروفات وفقاً لسياسة الترتيبات المشتركة لحكومة عجمان.

الإفصاح وفقاً لسياسة الإفصاح عن الحصص في جهات حكومية أو منشآت أخرى.

لا:

هل يوجد لدى الجهة الحكومية التأثير الهام وفقاً لسياسة الإستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة لحكومة؟

نعم:

تسجيل الإستثمار وفقاً لسياسة الأدوات المالية لحكومة عجمان.

الإفصاح وفقاً لسياسة الإفصاح عن الحصص في جهات حكومية أو منشآت أخرى.

لا: (نهاية المسار)

التعريفات

المصطلح	التعريف
أصحاب القرار	هي الجهة الحكومية أو المنشأة التي لديها حقوق اتخاذ قرارات والتي تكون (موكل) أو (وكيل) لجهات أخرى.
أصول القطاعات	هي تلك الأصول التشغيلية التي يستخدمها قطاع معين في أنشطته التشغيلية، والتي تنسب مباشرة إلى القطاع أو التي يمكن تخصيصها للقطاع على أساس معقول.
الأنشطة ذات صلة	هي أنشطة الجهة التابعة التي تؤثر على طبيعة أو قيمة المنافع التي تستلمها الجهة المسيطرة من خلال تعاملها مع الجهة التابعة.
إيراد القطاع	هو الإيراد المذكور في بيان الأداء المالي للجهة الحكومية الذي ينسب بشكل مباشر لقطاع معين أو الجزء المناسب من الإيراد الذي يمكن تخصيصه على أساس معقول لقطاع معين، سواء من المساهمات أو المنح أو التحويلات أو المخالفات أو الرسوم أو المبيعات لعملاء خارجيين أو من عمليات مع قطاعات أخرى في نفس الجهة الحكومية.
الايراد من الجهات/	ويشمل الرسوم المتواترة وغير المتواترة والفوائد وتوزيعات الأرباح وأية توزيعات شبيهة والأرباح والخسائر الناتجة عن إعادة القياس أو إلغاء

المصطلح	التعريف
المنشآت المهيكلة	الاعتراف بالحصص في الجهات/ المنشآت المهيكلة والأرباح والخسائر الناجمة عن نقل أصول والتزامات إلى الجهة/ المنشأة المهيكلة.
البيانات المالية المنفصلة	البيانات المالية التي تقوم جهة حكومية معينة بإعدادها، حيث تقوم بعرض الاستثمارات في الجهات الحكومية/ المنشآت التابعة، والمنشآت الزميلة، والمشاريع المشتركة عبر استخدام طريقة حقوق الملكية أو بالتكلفة. تحدد البيانات المالية المنفصلة بتلك البيانات التي تعرض بالإضافة إلى: 1. البيانات المالية الموحدة للجهة الحكومية المستثمرة في الجهات الحكومية / المنشآت التابعة؛ أو 2. البيانات المالية للجهة الحكومية المستثمرة في المنشآت الزميلة؛ أو 3. البيانات المالية للجهة الحكومية المستثمرة في المشاريع المشتركة.
البيانات المالية الموحدة	هي البيانات المالية لكيان اقتصادي بحيث تكون الأصول والالتزامات وصافي الأصول والايرادات والمصاريف والتدفقات النقدية للجهة الحكومية المسيطرة والجهات الحكومية المسيطر عليها معروضة ككيان اقتصادي منفرد.
التأثير الهام	هو القدرة على المشاركة في اتخاذ قرارات السياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة دون السيطرة أو السيطرة المشتركة على تلك السياسات. ويمكن ممارسة التأثير الهام بطرق عديدة، وغالبا ما يكون من خلال التمثيل في مجلس الإدارة أو في هيئة حاكمة مماثلة، ويمكن أن يمارس أيضا من خلال المشاركة في: 1. عملية وضع السياسات؛ 2. المعاملات ذات القيم الجوهرية بين الجهة الحكومية والمنشأة؛ 3. تبادل الموظفين الإداريين؛ و 4. الاعتماد على المعلومات الفنية. يمكن تحقيق التأثير الهام من خلال الحصول على حصة ملكية أو بموجب قانون أو اتفاقية تنص على ذلك.
الترتيب المشترك	هو ترتيب ينشأ عنه سيطرة مشتركة بين جهتين حكوميتين أو جهة حكومية ومنشأة أخرى أو أكثر.

المصطلح	التعريف
الترتيب الملزم	هو ترتيب يمنح حقوق والتزامات واجبة التنفيذ على الأطراف ويضمن حقوق قانونية أخرى، ويمكن إثباته بعدة طرق مثل (والتي قد تكون على الغالب وليس دائما) كتابة بشكل عقد أو محضر اجتماع موثق بين الأطراف. ويمكن للآليات التنظيمية مثل السلطات التشريعية أو التنفيذية أيضا خلق ترتيب ملزم مماثل للترتيبات التعاقدية وحدها أو بالتضامن مع عقود بين الأطراف.
التزامات القطاع	التزامات التشغيلية التي تنجم عن الأنشطة التشغيلية لقطاع معين والتي إما أن تنسب مباشرة للقطاع أو يمكن تخصيصها للقطاع على أساس معقول.
جهة حكومية / منشأة استثمارية	هي الجهة الحكومية التي: 1. تحصل على أموال من مستثمرين لغرض توفير خدمات ادارة الاستثمارات؛ 2. هدف الاستثمار لديها فقط لأرباح رأسمالية أو منافع/ ايرادات من الاستثمار، أو كليهما؛ 3. تقيم أداء كافة الاستثمارات لديها بنموذج القيمة العادلة.
الجهة الحكومية المسيطرة	الجهة الحكومية التي تسيطر على جهة أو جهات حكومية/ منشآt تابعة.
الجهة الحكومية/ المنشاة التابعة أو المسيطر عليها	الجهة الحكومية/ المنشأة التي تسيطر عليها جهة حكومية.
الجهة/ المنشأة المهيكلة	وتمثل الجهة الحكومية أو المنشأة التي لا تكون فيها الطرق التقليدية هي الأساس في تحديد من يملك السيطرة على هذه الجهة/ المنشأة كما يلي: 1. في الحالة التي قد تكون فيها الترتيبات الإدارية أو القانونية هي العامل المحدد في تحديد الجهة المسيطرة فإن الجهة/ المنشأة تكون مهيكلة عندما يكون عامل التحديد هذا ليس هو العامل

المصطلح	التعريف
	المحدد للجهة المسيطرة بل هناك عامل آخر (كحقوق التصويت مثلاً). 2. في الحالة التي قد تكون فيها حقوق التصويت هي العامل المحدد في تحديد الجهة المسيطرة فإن الجهة/ المنشأة تعتبر مهيكلة عندما يكون عامل التحديد هذا ليس هو العامل المحدد للجهة المسيطرة بل هناك عامل آخر (كالترتيبات الإدارية والقانونية مثلاً).
الحصة غير المسيطرة	هي تلك الحصة من صافي الأصول وصافي نتائج عمليات/ المنشأة التابعة التي لا تمتلكها الجهة الحكومية المسيطرة بصورة مباشرة أو غير مباشرة.
حصة في الجهة الحكومية/ المنشأة الأخرى	يقصد بها الاشتراك في ترتيبات ملزمة تعرض الجهة الحكومية لمجموعة من المنافع الناتجة عن أداء جهة / منشأة أخرى. كما يمكن أن تتضح الحصة في جهة/ منشأة أخرى من خلال حيازة أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين أو شروط توفير تمويل أو توفير السيولة أو تعزيز الملاءة الائتمانية أو الضمانات على سبيل المثال لا الحصر. تشتمل الحصة في جهة/ منشأة أخرى على الوسائط التي تتمكن من خلالها الجهة الحكومية من ممارسة سيطرة أو سيطرة مشتركة أو تأثير جوهري على جهة/ منشأة أخرى. كما لا يعتبر أن الجهة الحكومية تمتلك حصة في جهة/ منشأة أخرى بمجرد وجود علاقة مورد وزبون أو علاقة ممول ومستلم بين الجهة الحكومية والجهة/ المنشأة الأخرى.
حقوق الانتزاع	هي حقوق لنزع سلطة اتخاذ القرارات من أصحاب القرار.
حقوق حماية المصالح	حقوق مصممة لحماية مصالح ومنافع صاحب الحقوق دون اعطاء السلطة لصاحب هذه الحقوق.
السلطة	تتكون من الحقوق التي تعطي القدرة الحالية لجهة حكومية أن توجه الأنشطة ذات الصلة لجهة / منشأة أخرى.
السيطرة	تعتبر جهة حكومية أنها مسيطرة (على جهة حكومية/ منشأة أخرى) عندما يكون لديها حقوق لمنافع متغيرة أو تتعرض لها من خلال تعاملها مع الجهة الحكومية/ المنشأة الأخرى، ويكون لديها قدرة التأثير على طبيعة أو قيمة تلك المنافع من خلال استعمال السلطة على تلك الجهة الحكومية/ المنشأة الأخرى.

المصطلح	التعريف
السيطرة المشتركة	هي اشتراك السيطرة على ترتيب بين طرفين بموجب ترتيب ملزم والذي يتواجد فقط عندما تكون القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة تتطلب موافقة الأطراف التي تتشارك السيطرة بالإجماع.
طرف في ترتيب مشترك	هو أي طرف من الترتيب المشترك، بغض النظر عما إذا كان الطرف المعني يتقاسم السيطرة مع الطرف الثاني أو الأطراف الأخرى في الترتيب.
طريقة حقوق الملكية	هي طريقة للمحاسبة يتم بموجبها الاعتراف بالاستثمارات ابتدائيا بالتكلفة التي تعدل لاحقا بحصة الجهة الحكومية المستثمرة في صافي أصول/ حقوق ملكية المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك بعد عملية الشراء. ويتضمن فائض أو عجز الجهة الحكومية المستثمرة حصتها من فائض أو عجز المنشأة المستثمر فيها وصافي أصول الجهة الحكومية المستثمرة يتضمن حصتها من التغير في صافي أصول/ حقوق ملكية المنشأة المستثمر فيها التي لم يتم الاعتراف بها في فائض أو عجز المنشأة المستثمر فيها.
القطاع	هو نشاط أو مجموعة من الأنشطة المتشابهة والتي يكون من الملائم تقديم معلومات مالية مجمعة لهذا القطاع لأغراض تقييم الأداء وقياس مدى تحقيق أهدافها، واتخاذ القرارات حول التوزيع المستقبلي للموارد.
القطاعات الجغرافية	"القطاع الجغرافي" هو القطاع الذي يعمل على تزويد مخرجات ذات صلة أو تحقيق أهداف تشغيلية معينة ضمن منطقة جغرافية معينة.
قطاعات الخدمات	يشير "قطاع الخدمة" إلى القطاع الذي يعمل على تزويد مخرجات ذات صلة أو تحقيق أهداف تشغيلية معينة تتوافق مع المهمة الكلية للجهة الحكومية.
الكيان الاقتصادي	عبارة عن الجهة الحكومية المسيطرة والجهات الحكومية/ المنشآت التابعة لها.
كيان منفصل	هو أي مشروع أو منشأة أو جهة حكومية ناتجة عن ترتيب مشترك وله هيكل مالي منفصل، وذلك بغض النظر عن صفته القانونية.
المشارك في مشروع مشترك	هو الطرف الذي يملك سيطرة مشتركة في مشروع مشترك.

المصطلح	التعريف
المشروع المشترك	هو الترتيب الذي يكون فيه للأطراف التي لديها سيطرة مشتركة فيه حقوق في صافي أصوله.
مصروف القطاع	هو المصروف الناجم عن الأنشطة التشغيلية لقطاع معين والتي تنسب مباشرة للقطاع، أو الجزء المناسب من مصروف معين والذي يمكن تخصيصه على أساس معقول للقطاع، بما في ذلك المصروفات المتعلقة بتقديم السلع والخدمات لجهات خارجية والمصروفات المتعلقة بالعمليات مع قطاعات أخرى في نفس الجهة الحكومية.
المعاملات التصاعدية	هي المعاملات التي تنشأ من المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك للجهة الحكومية المستثمرة مثل بيع الأصول.
المعاملات التنازلية	هي المعاملات التي تنشأ من الجهة الحكومية المستثمرة لمنشأتها الزميلة أو مشروعها المشترك كبيع الأصول.
المنافع	وهي المزايا التي تحصل عليها جهة حكومية نتيجة مشاركتها مع جهات اخرى. ويمكن ان تكون هذه المزايا مالية او غير مالية.
المنشأة الزميلة	هي المنشأة التي يكون للمستثمر فيها تأثير هام عليها.
طريقة التكلفة	طريقة التكلفة هي طريقة تستخدم حيث يقوم المستثمر بالإعتراف بالاستثمار بالتكلفة ويقوم بالإعتراف بأي توزيعات أرباح ضمن بيان الدخل.

السياسة 24 - البيانات المالية المنفصلة

جدول محتويات سياسة البيانات المالية المنفصلة

1. هدف السياسة 358

2. النطاق 358

3. إعداد البيانات المالية المنفصلة 358

4. الإفصاحات 359

1. هدف السياسة

تتطرق هذه السياسة إلى المواضيع الرئيسية التالية:

1. متطلبات إعداد البيانات المالية المنفصلة وأسس تقييم وعرض الاستثمارات في الجهات الحكومية/ المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة؛
2. الإفصاحات الضرورية التي يجب إدراجها ضمن البيانات المالية المنفصلة، وخاصة فيما يتعلق بالاستثمارات المذكورة أعلاه.

2. النطاق

تنطبق هذه السياسة عند قيام الجهة الحكومية بإعداد بيانات مالية منفصلة.

يمكن للجهة الحكومية ان تختار فقط عرض البيانات المالية المنفصلة دون سواها في حال تم استيفاء كافة الشروط المتعلقة بالتالي:

1. الاعفاءات من عرض البيانات المالية الموحدة وفقا لما تم ذكره في سياسة "البيانات المالية الموحدة "؛
2. الاعفاءات من استخدام طريقة حقوق الملكية وفقا لما تم ذكره في سياسة "الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة".

3. إعداد البيانات المالية المنفصلة

يتعين على الجهة الحكومية إعداد البيانات المالية المنفصلة استنادا على جميع متطلبات السياسات المحاسبية لحكومة عجمان مع الأخذ بالاعتبار، بأن تقوم الجهة الحكومية بالاعتراف بالاستثمارات المتشابهة في الجهات الحكومية /المنشآt التابعة، والمشاريع المشتركة، والمنشآت الزميلة، باستخدام الأسلوب الأنسب مما يلي:

1. أسلوب حقوق الملكية (سياسة "الإستثمارات في المنشآt الزميلة والمشاريع المشتركة")؛ أو
2. بالتكلفة.

<u>الجهات الحكومية الاستثمارية</u>

فيما يتعلق بالجهات الحكومية الاستثمارية، يشمل الملحق 1 على تفاصيل أدق حول الشروط والضوابط المتعلقة بإعداد البيانات المالية المنفصلة من طرف هذه الجهات.

<u>الجهات الحكومية الغير استثمارية</u>

فيما يتعلق بالجهة الحكومية (التي لا تعتبر جهة حكومية استثمارية) التي تسيطر على الجهة الحكومية الاستثمارية، تقوم هذه الجهة عند إعداد البيانات المالية المنفصلة، بمحاسبة الاستثمارات الناتجة عن سيطرتها على الجهة الحكومية الاستثمارية بالاعتماد على نفس المبادئ التي تم ذكرها في الملحق رقم 1 لسياسة "البيانات المالية الموحدة".

عندما تصبح أو تتوقف الجهة الحكومية المسيطرة عن كونها جهة حكومية استثمارية، في هذه الحالات تقوم الجهة الحكومية بتسجيل تأثير التغير في تاريخ وقوعه كما يلي:

1. عند توقفها عن كونها جهة حكومية استثمارية، تقوم الجهة الحكومية بتسجيل الاستثمارات. حيث يعتبر تاريخ التغير "تاريخ الاستحواذ"، وتعتبر القيمة العادلة للاستثمار هي القيمة الافتراضية في تاريخ الاستحواذ؛
2. عندما تصبح جهة حكومية "جهة حكومية استثمارية" يجب أن تقوم بتسجيل الاستثمارات باستخدام أسلوب القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، كما هو مبين في سياسة "الأدوات المالية" (بالرجوع إلى الملحق 1 من هذه السياسة). يتم تسجيل الفرق بين القيمة الدفترية للاستثمار وقيمته العادلة في تاريخ وقوع التغير في بيان الأداء المالي. ويتم تسجيل أية مبالغ (أرباح أو خسائر) متراكمة مسجلة سابقا في بند منفصل ضمن صافي الأصول في بيان المركز المالي للفترة التي حدث فيها التغيير.

تقوم الجهة الحكومية بتسجيل توزيعات الأرباح أو التوزيعات المشابهة المحصلة من المنشآت التابعة والمنشآt الزميلة ومن المشاريع المشتركة في البيانات المالية المنفصلة عند استحقاقها. حيث يتم تسجيل توزيع الأرباح من الأسهم ضمن بيان الأداء المالي للجهة الحكومية، إلا إذا قامت الجهة باعتماد أسلوب حقوق الملكية، حيث تقوم بتسجيل تلك التوزيعات كتخفيض من القيمة الدفترية للاستثمار.

عندما تقوم جهة حكومية مسيطرة على الاستثمارات بإعادة هيكلة المجموعة (الكيان الاقتصادي) من خلال تأسيس جهة حكومية جديدة التي تصبح تسيطر على الجهة الحكومية المسيطرة من خلال:

- ✓ إصدار أدوات حقوق ملكية (أسهم) في مقابل أدوات صافي الأصول (أسهم) للجهة الحكومية المسيطرة (كما ينطبق)؛
- ✓ وجود آليات أخرى ينتج عنها سيطرة الجهة الحكومية الجديدة على الجهة الحكومية المسيطرة؛

تشمل المجموعة الموجودة قبل عملية إعادة الهيكلة والمجموعة إثر عملية تأسيس الجهة الحكومية الجديدة، نفس الأصول والالتزامات؛ لم يطرأ تغيير على المنافع المطلقة والنسبية من صافي أصول المجموعة إلى الأطراف المسيطرة على المجموعة، قبل وبعد عملية إعادة الهيكلة.

في هذه الحالة تقوم الجهة الحكومية التي تم تأسيسها (الجهة الحكومية الجديدة المسيطرة) بتسجيل الاستثمارات في الجهة الحكومية المسيطرة سابقا باستعمال التكلفة.

4. الإفصاحات

عند الإفصاح حول البيانات المالية المنفصلة، تقوم الجهة الحكومية بتطبيق جميع متطلبات سياسات محاسبة الاستحقاق لحكومة عجمان. هذا بالإضافة إلى الإفصاحات المذكورة في هذه السياسة.

عندما تقوم جهة حكومية مسيطرة باستعمال الاستثناء الموجود في سياسة "البيانات المالية الموحدة"، حيث تقوم باختيار عدم إعداد البيانات المالية الموحدة وتقوم بإعداد البيانات المالية المنفصلة. تقوم الجهة الحكومية في هذه الحالة بالإفصاح عما يلي:

1. الإقرار أن البيانات المالية التي تم إعدادها هي "بيانات مالية منفصلة"، وأن الجهة الحكومية قد قامت باستعمال الاستثناء المتعلق بعدم إعداد البيانات المالية الموحدة، والإفصاح عن اسم الجهة الحكومية التي قامت بإعداد البيانات المالية الموحدة، والعنوان الذي يمكن الحصول منه على هذه البيانات المالية الموحدة؛
2. قائمة الاستثمارات الهامة في الجهات الحكومية/ المنشآت التابعة والمنشآt الزميلة والمشاريع المشتركة، ويشمل ذلك:
   - ✓ أسماء هذه الجهات الحكومية/ المنشآت التابعة والمنشآt الزميلة والمشاريع المشتركة؛
   - ✓ الإطار القانوني التي تتبعه هذه الجهات الحكومية/ المنشآت التابعة والمنشآt الزميلة والمشاريع المشتركة (إذا كانت لديها أطر مختلفة عن إطار الجهة الحكومية المسيطرة)؛
   - ✓ نسبة امتلاك الجهة الحكومية لهذه الاستثمارات ووصف للأسس المتبعة لتحديد هذه النسبة؛
3. وصف للطريقة المعتمدة لتسجيل الاستثمارات المذكورة أعلاه.

فيما يتعلق بالجهة الحكومية (التي لا تعتبر جهة حكومية استثمارية) التي تسيطر على الجهة الحكومية الاستثمارية، والتي تكون مطالبة بمحاسبة الاستثمارات بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز، وذلك بشكل متناسق مع المبادئ المتبعة عند إعداد البيانات المالية الموحدة (الرجوع إلى الملحق 1 لسياسة "البيانات المالية الموحدة")، تقوم هذه الجهة بالإفصاح عن ذلك ضمن البيانات المالية المنفصلة كما يجب عليها تطبيق متطلبات الإفصاح المذكورة في سياسة " الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى".

الملحق 1 ضوابط إعداد البيانات المالية المنفصلة بالنسبة للجهات الحكومية الاستثمارية

تعتبر الجهات الحكومية الاستثمارية غير مطالبة بتوحيد استثماراتها، وإنما تقوم بالاعتراف وقياس هذه الاستثمارات بالقيمة العادلة بما يتوافق مع متطلبات سياسة "الأدوات المالية".

وبالتالي، عندما تقوم جهة حكومية استثمارية بقياس الاستثمارات باستعمال القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز (بالرجوع إلى سياسة "الأدوات المالية")، يجب على هذه الجهة محاسبة هذه الاستثمارات بالاعتماد على نفس الطريقة عند إعداد البيانات المالية المنفصلة.

فيما يتعلق بالإفصاحات، عندما تقوم جهة الحكومية الاستثمارية بإعداد البينات المالية المنفصلة فقط (دون إعداد البينات المالية الموحدة)، يجب عليها الإفصاح عن ذلك، كما يجب عليها تطبيق متطلبات الإفصاح المذكورة في سياسة " الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى".

السياسة 25 - البيانات المالية الموحدة

جدول محتويات سياسة البيانات المالية الموحدة

1. هدف السياسة

2. النطاق

3. السيطرة

3.1. السلطة

3.2. المنافع

3.3. الصلة بين السلطة والمنافع

4. متطلبات المحاسبة

4.1. اجراءات التوحيد

4.2. القياس

4.3. حقوق تصويت محتملة

4.4. تاريخ اعداد البيانات

4.5. الحصة الغير مسيطرة

4.6. خسارة السيطرة

1. هدف السياسة

تهدف هذه السياسة إلى تحديد الأسس لإعداد وعرض البيانات المالية الموحدة عندما تتوفر للجهة الحكومية سيطرة على جهة حكومية/منشأة أخرى أو عدد من الجهات الحكومية/ المنشآت الأخرى.

تتطرق هذه السياسة إلى المواضيع المتعلقة بالبيانات المالية الموحدة التالية:

1. تعريف مبدأ السيطرة وتحديد السيطرة كأساس لتوحيد البيانات المالية؛
2. كيفية تطبيق مبدأ السيطرة لتحديد إذا كانت الجهة الحكومية مسيطرة، وبالتالي يجب توحيد البيانات المالية؛
3. المتطلبات المحاسبية لإعداد البيانات المالية الموحدة؛
4. تعريف الجهة الحكومية الاستثمارية وتحديد الاستثناء من توحيد جهات حكومية/ منشآت تابعة معينة (الملحق 1).

2. النطاق

تنطبق هذه السياسة على الجهات الحكومية المشمولة بتطبيق دليل سياسات محاسبة الإستحقاق لحكومة عجمان، والتي تقوم بإعداد وعرض البيانات المالية الموحدة، باستثناء

تلك الجهات الحكومية المسيطرة التي هي ليست مطالبة بعرض بيانات مالية موحدة عند استيفاء جميع الشروط التالية:

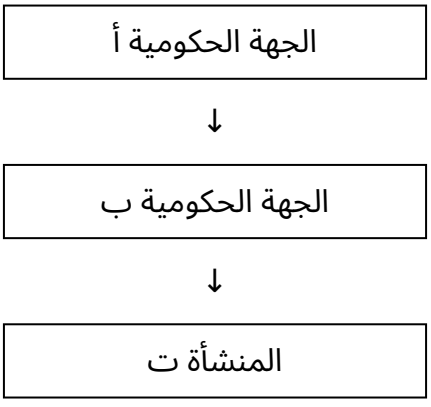
1. عدم تداول الأدوات المالية للجهة الحكومية المسيطرة في أسواق مالية للعموم؛
2. لم تقوم الجهة الحكومية بتسجيل أو اعتماد بياناتها المالية في أي هيئة أوراق مالية أو سوق لبيع الأدوات المالية؛
3. أن تقوم جهة مسيطرة أعلى بعرض بيانات مالية متاحة للعموم وفقا لسياسات محاسبة الاستحقاق لحكومة عجمان، ويتم استيفاء احتياجات مستخدمي البيانات المالية من البيانات المالية للجهة الحكومية المسيطرة الأعلى.

لا ينطبق الاستثناء من إعداد البيانات المالية الموحدة في الفقرة السابقة في حالة عدم تلبية احتياجات مستخدمي معلومات الجهة الحكومية المسيطرة من خلال البيانات المالية الموحدة للجهة الحكومية المسيطرة الأعلى. على سبيل المثال، البيانات المالية الموحدة على مستوى الحكومة قد لا تلبي احتياجات مستخدمي المعلومات فيما يتعلق ببعض القطاعات أو الأنشطة التي تقوم بها جهة حكومية ما.

ليس مطلوب من الجهة الحكومية المسيطرة التي تصنف كجهة استثمارية عرض بيانات مالية موحدة في حالة قياسها لجهات التابعة لها باستخدام نموذج القيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقا لهذه السياسة (الملحق 1).

مثال: استثناء اعداد بيانات مالية موحدة

تسيطر الجهة الحكومية أ على الجهة الحكومية ب والمنشأة ت بالشكل التالي:



✓ ان الجهة الحكومية أ تسيطر على الجهة الحكومية ب، والجهة الحكومية ب تسيطر على المنشأة ت؛

✓ ان الجهات الحكومية أ و ب والمنشأة ت لم تسجل أو تعتمد بياناتها المالية في هيئة أوراق مالية أو سوق لبيع الأدوات المالية ولا يتم تداول أي ادوات متعلقة بهم في الاسواق المالية؛

✓ الجهة الحكومية أ تقوم بإعداد بياناتها المالية الموحدة وفقا لهذه السياسة وتعرض هذه البيانات للعموم عبر موقعها الالكتروني.

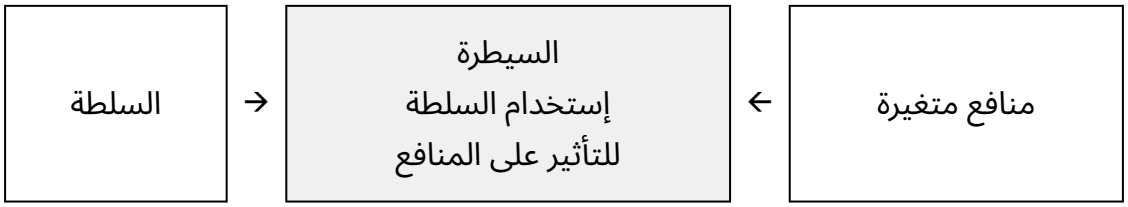
في حالة أن الجهة الحكومية أ لا تطالب الجهة الحكومية ب التابعة لها بإعداد بيانات مالية موحدة، ويوافق جميع مالكين الجهة ب (الجهة أ فقط في هذا المثال) على عدم اعداد بيانات مالية موحدة للجهة الحكومية ب، فان الجهة الحكومية ب غير مطالبة بإعداد بيانات مالية موحدة.

3. السيطرة

تعتبر الجهة الحكومية انها مسيطرة على جهة حكومية/منشاة أخرى عندما يكون لديها حقوق لمنافع متغيرة أو تتعرض لها بسبب تعاملها مع الجهة الحكومية/المنشاة الأخرى، ويكون لديها قدرة التأثير على طبيعة أو قيمة تلك المنافع من خلال السلطة على الجهة الحكومية/المنشأة المعنية.

تعتبر الجهة الحكومية انها جهة مسيطرة فقط عند استيفاء جميع الشروط التالية:

1. لديها السلطة على الجهة الحكومية/المنشاة الاخرى؛
2. لديها حقوق لمنافع متغيرة أو تتعرض لها بسبب تعاملها مع الجهة الحكومية/المنشاة الاخرى؛
3. قدرة الجهة الحكومية على استخدام السلطة على الجهة الحكومية/المنشاة الأخرى لتؤثر جوهريا في طبيعة أو قيمة المنافع من خلال التعامل مع الجهة الحكومية/المنشاة الاخرى.



تقوم الجهة الحكومية الاخذ بعين الاعتبار العوامل التالية عند تحديد وجود السيطرة على جهة حكومية/منشأة اخرى:

1. هدف وتصميم الجهة الحكومية/المنشأة الأخرى؛
2. طبيعة الأنشطة ذات الصلة وكيفية اتخاذ القرارات حول تلك الأنشطة؛
3. ما إذا كانت حقوق الجهة الحكومية تعطيها القدرة على توجيه وتأثير أنشطة الجهة الحكومية/المنشأة الأخرى بشكل جوهري؛
4. أن يكون لدى الجهة الحكومية حقوق لمنافع متغيرة أو تتعرض لها بسبب تعاملها مع الجهة الحكومية/المنشاة الأخرى؛
5. قدرة الجهة الحكومية على استخدام السلطة على الجهة الحكومية/المنشأة الأخرى لتؤثر في طبيعة أو قيمة المنافع التي تعود الى تلك الجهة الحكومية.

3.1. السلطة

يكون لدى الجهة الحكومية السلطة على جهة حكومية/منشاة أخرى عندما يكون لديها حقوق لتوجيه الأنشطة ذات الصلة، أي الأنشطة التي تؤثر جوهريا في طبيعة أو قيمة المنافع التي تعود الى تلك الجهة الحكومية من خلال تعاملها مع الجهة الحكومية/المنشاة المعنية.

الانشطة ذات الصلة تعتمد على طبيعة أعمال الجهة الحكومية/المنشأة المعنية، وقد تتضمن على سبيل المثال:

1. بيع وشراء سلع وخدمات؛
2. تحصيل ايرادات من معاملات غير تبادلية؛
3. ادارة أصول مالية؛
4. استحواذ وبيع أصول؛
5. أنشطة تمويلية؛
6. أبحاث وتطوير.

السلطة عادة تأتي من الحقوق، حيث أن في بعض الحالات يكون تحديد السلطة أمرا واضحا (على سبيل المثال عندما تكون السلطة لجهة حكومية ناتجة عن حقوق تصويت من تملك أسهم في منشاة). كما يمكن للجهة الحكومية اثبات السلطة عبر ترتيبات ملزمة، وبإمكان تلك الترتيبات أن تتضمن حقوق لجهة حكومية للتحكم بأصول أو التزامات جهة حكومية/منشاة اخرى، والتي قد تؤثر على طبيعة أو قيمة المنافع التي تعود الى الجهة الحكومية. ان تقييم الحقوق الناتجة عن تلك الترتيبات الملزمة قد يكون أكثر تعقيدا ويجب الأخذ بعين الاعتبار عدة عوامل عند تحديد وجود السلطة.

فيما يلي بعض الأمثلة على الحقوق التي يمكن أن ينتج عنها السلطة:

1. حقوق توجيه الهيئة الادارية لجهة/منشأة اخرى مما يمكن التحكم في أنشطة تلك الجهة/المنشأة الاخرى؛
2. حقوق تصويت، حيث يمكن التحكم في أنشطة الجهة الحكومية/المنشأة من خلالها؛
3. حقوق تعيين وتغيير اعضاء الادارة الرئيسيين الذين تعود إليهم صلاحيات ومسؤوليات توجيه الأنشطة ذات الصلة؛
4. حقوق اعتراض لتغيرات رئيسية للجهة الحكومية/المنشأة الاخرى، على سبيل المثال بيع أصول رئيسية.

مثال: الأنشطة ذات الصلة

يوجد لدى الجهة الحكومية حقوق تعيين وتغيير أغلبية اعضاء هيئة الادارة العليا لمنشأة أخرى، تعود إليهم الى تلك الهيئة صلاحية ومسؤوليات توجيه الأنشطة ذات الصلة

للمنشأة. قد استخدمت الجهة الحكومية حقوق مماثلة على منشآت شبيهة في الماضي، ولكن لم تستخدمها على هذه المنشأة المعنية لأنها لا ترغب التدخل بأنشطتها حاليا.

على الرغم من اختيار الجهة الحكومية عدم استخدام تلك الحقوق، تعتبر حقوق الجهة الحكومية جوهرية وأن لديها السلطة على المنشأة المعنية.

ان وجود الحقوق على جهة حكومية/منشأة اخرى لا يؤدي بالضرورة الى السلطة لأغراض هذه السياسة. وجود العوامل التالية بشكل منفرد لا تثبت السلطة على الجهة الحكومية/المنشأة المعنية:

1. الرقابة التنظيمية؛ أو
2. الاعتماد الاقتصادي.

الرقابة التنظيمية عادة لا تؤدي إلى السلطة على جهة/منشأة لأغراض هذه السياسة. حيث أنه قد يكون لدى بعض الجهات الحكومية الاخرى صلاحيات واسعة لوضع الإطار التنظيمي وفرض شروط أو عقوبات على عمليات الجهات/المنشآت التي تعمل ضمن الإطار التنظيمي (على سبيل المثال، فرض قوانين لحماية صحة وسلامة المجتمع أو منع بيع أو استخدام البضائع الخطرة أو تحديد سياسات تسعير لبعض القطاعات). لكن عندما تتحكم الرقابة التنظيمية بكيفية تنفيذ الجهة/المنشاة أعمالها، ثم قد يكون من الضروري النظر فيما إذا كان غرض وتصميم تلك الجهة/المنشأة قد يجعلها جهة/منشأة تابعة.

الاعتماد الاقتصادي بحد ذاته لا يعني وجود السلطة كما هو معرف في هذه السياسة. يمكن اعتبار ان جهة حكومية/منشأة معتمدة اقتصاديا عندما:

1. يكون لديها عميل رئيسي واحد حيث أن خسارة هذا العميل قد تؤثر على استمرار اعمال هذه الجهة الحكومية/المنشأة.
2. يتم تمويل أنشطة الجهة الحكومية/المنشأة فقط عبر التبرعات والهبات، وتأتي معظم تلك التبرعات والهبات من مصدر واحد.

عند وجود الحقوق لأكثر من جهة حكومية بتوجيه الأنشطة ذات الصلة التابعة لمنشاة أخرى، يتم تحديد السلطة للجهة الحكومية التي لديها الحقوق في الأنشطة التي تأثر أكثر جوهريا في طبيعة أو قيمة المنافع التي تعود من تلك المنشأة.

عند تقييم السيطرة يمكن أن يكون لدى جهة حكومية السلطة على منشاة أخرى، حتى إذا كان لأطراف أخرى الذين لديهم حقوق في المنشأة حقوق تسمح لهم بالمشاركة في توجيه الأنشطة ذات الصلة للمنشأة المعنية. ولكن من جهة أخرى لا تعتبر الجهة الحكومية التي تحمل حقوق حماية فقط على أنه لديه السلطة، وبالتالي لا يسيطر على المنشاة المعنية.

أمثلة على حقوق الحماية

تتضمن الامثلة على حقوق الحماية ما يلي:

1. الحق لجهة حكومية تمنح قرضا بمنع الجهة الحكومية/المنشأة المقترضة عن القيام بالأنشطة التي لديها تأثير سلبي جوهري على مخاطر الائتمان.

1. الحق لجهة حكومية لديها حصة غير مسيطرة في منشأة بأن توافق على النفقات الرأسمالية التي هي خارج نطاق الأعمال العادية، أو الموافقة على إصدار أدوات مالية.
2. الحق لجهة حكومية التي تمنح قرضا بالاستحواذ على أصول المقترض في حالة عدم التزام المقترض بشروط سداد القرض.
3. الحق في تغيير وتعيين اعضاء من الهيئة الادارية في جهة حكومية/منشأة أخرى.

3.2. المنافع

عند تقييم السيطرة، تعتبر الجهة الحكومية أنها تتعرض أو لديها الحقوق لمنافع متغيرة عندما المنافع التي تسعى اليها من خلال تعاملها مع جهة حكومية/منشأة أخرى قد تتغير بناء على اداء تلك الجهة الحكومية/المنشاة الأخرى. ان منافع الجهة الحكومية من خلال تعاملها مع جهة حكومية/منشأة اخرى قد تكون مالية أو غير مالية أو كلاهما.

تتضمن المنافع المالية:

✓أرباح الاسهم، فائدة متغيرة، أدوات دين، وتوزيعات أخرى متعلقة بمنافع اقتصادية؛
✓التعرض لزيادة أو انخفاض في قيمة الاستثمار في جهة حكومية/منشأة اخرى؛
✓التعرض لخسارة من اتفاقيات لدعم مالي، شاملا دعم المشاريع الكبيرة؛
✓توفير في التكاليف (على سبيل المثال عبر دمج معاملات أو أصول الجهة الحكومية مع الجهة الحكومية/المنشاة المعنية)؛
✓منافع متبقية في أصول والتزامات الجهة الحكومية/المنشأة المعنية بعد تصفيتها.

وتشمل المنافع غير المالية:

✓قدرة الانتفاع من خبرات خاصة للجهة الحكومية/المنشأة المعنية؛
✓القيمة للجهة الحكومية من أنشطة الجهة الحكومية/المنشأة التي تساعد في تحقيق اهدافها مع أهدافها؛
✓انتاج سلع وتقديم خدمات بأكثر فعالية؛
✓الحصول على أصل أو خدمات في فعالية أكثر؛
✓الحصول على جودة أعلى في الخدمة.

3.3. الصلة بين السلطة والمنافع

لا تعتبر الجهة الحكومية انها مسيطرة على جهة حكومية/منشاة أخرى فقط عندما يكون لديها السلطة والحقوق لمنافع متغيرة أو تتعرض لها بسبب تعاملها مع الجهة الحكومية/المنشأة الأخرى، بل أيضا عندما يكون لديها قدرة التأثير على طبيعة أو قيمة تلك المنافع من خلال استخدام السلطة على الجهة الحكومية/المنشأة الأخرى.

ان وجود اهداف منسجمة فقط غير كاف لوجود سيطرة من جهة حكومية على أخرى. كي تكون الجهة الحكومية مسيطرة، يجب أن يكون لديها السلطة لتوجيه أهداف الجهة الحكومية/ المنشأة المعنية لزيادة أو استمرار الانسجام بين الاهداف.

تقوم الجهة الحكومية التي لديها حقوق اتخاذ القرارات أن تحدد ما إذا كانت تعتبر وكيلا أم موكلا، كما يجب أن تحدد وجود جهة حكومية/منشأة اخرى لديها حقوق اتخاذ قرارات والتي قد تعتبر وكيلا للجهة الحكومية. هذا لأن الوكيل هو الطرف الذي يقوم بالتصرف نيابة عن الموكل ولصالحه، وبالتالي لا يعتبر الوكيل مسيطرا على جهة حكومية/منشأة اخرى عندما يمارس سلطة اتخاذ القرارات، لأن هذه السلطة هي سلطة الموكل ليس الوكيل.

4. متطلبات المحاسبة

تقوم الجهة الحكومية المسيطرة بإعداد بيانات مالية موحدة باستخدام سياسات محاسبية موحدة لمحاسبة المعاملات المشابهة والاحداث في ظروف مشابهة. في حالة استخدام جهة حكومية/منشأة في المجموعة لسياسات محاسبية تختلف عن تلك المعتمدة في البيانات المالية الموحدة، يتم إجراء التعديلات المناسبة على البيانات المالية لتلك الجهة الحكومية/ المنشأة عند إعداد البيانات المالية الموحدة وفقا للسياسات المحاسبية الموحدة للمجموعة.

توحيد البيانات المالية يبدأ من التاريخ الذي تحصل فيه الجهة الحكومية على السيطرة، وينتهي عندما تفقد الجهة الحكومية تلك السيطرة.

4.1. اجراءات التوحيد

يتم الأخذ بالاعتبار الخطوات التالية عند تحضير البيانات المالية الموحدة:

1. جمع البنود المتشابهة من الأصول، الالتزامات، صافي الأصول، الإيرادات، المصاريف، والتدفقات النقدية التابعة للجهة المسيطرة والجهات/المنشآت التابعة؛
2. إلغاء القيمة الدفترية لاستثمار الجهة الحكومية المسيطرة في الجهات/المنشآت التابعة وحصة الجهة المسيطرة من صافي أصول لكل جهة حكومية/منشأة تابعة؛
3. إلغاء جميع الأصول، الالتزامات، صافي الأصول، الإيرادات، المصاريف، والتدفقات النقدية الناتجة عن معاملات داخلية ضمن المجموعة.

4.2. القياس

تقوم الجهة الحكومية بمحاسبة الإيرادات والمصاريف للجهة الحكومية/المنشأة التابعة ضمن البيانات المالية الموحدة من تاريخ الذي تسيطر فيه على الجهة الحكومية/المنشأة الأخرى الى التاريخ الذي تفقد فيه تلك السيطرة. ويتم احتساب الإيرادات والمصروفات للجهة الحكومية/ المنشأة التابعة بناء على مبالغ الأصول والالتزامات المعترف بها في البيانات المالية الموحدة كما في تاريخ الاستحواذ. على سبيل المثال، ويتم احتساب الاستهلاك المعترف به في بيان الأداء المالي بعد تاريخ الاستحواذ من خلال قيمة الأصول القابلة للاستهلاك المعترف بها في البيانات المالية الموحدة كما في تاريخ الاستحواذ.

4.3. حقوق تصويت محتملة

عند وجود حقوق التصويت المحتملة او غيرها من الادوات المالية التي تحتوي على حقوق التصويت المحتملة، يتم تحديد نسبة الفائض او العجز والتغيرات في صافي الأصول المخصصة للجهة الحكومية المسيطرة وحقوق الاقلية عند اعداد البيانات المالية الموحدة على اساس الملكية القائمة حاليا وليس امكانية استخدام او تحويل حقوق التصويت المحتملة والادوات المالية الاخرى.

في بعض الحالات قد تملك الجهة الحكومية حقوق تصويت محتملة، والتي تمكن الجهة الحكومية من الحصول على حقوق جوهرية متعلقة بملكيتها. في هذه الحالة، عند تحديد النسبة المخصصة لكل من صافي الأصول وحقوق الاقلية في اعداد البيانات المالية الموحدة، يجب الاخذ بعين الاعتبار استخدام حقوق التصويت المحتملة وغيرها من الادوات المالية التي تمنح الجهة الحكومية تلك المنافع.

4.4. تاريخ اعداد البيانات

عند اعداد البيانات المالية الموحدة، يجب على البيانات المالية المنفصلة (للجهات الحكومية/ المنشآت التابعة) المستخدمة للتوحيد أن تكون معدة في نفس التاريخ. عندما يختلف تاريخ اعداد البيانات المالية للجهة الحكومية المسيطرة عن الجهة الحكومية/المنشأة التابعة، تقوم الجهة الحكومية المسيطرة اما:

1. بالحصول، لأغراض التوحيد، على معلومات مالية اضافية كما في تاريخ البيانات المالية للجهة الحكومية المسيطرة؛ أو
2. باستخدام أحدث بيانات مالية للجهة الحكومية المنشاة التابعة بعد تعديل تأثير المعاملات الجوهرية والاحداث التي وقعت بين تاريخ اعداد تلك البيانات المالية وتاريخ اعداد البيانات المالية الموحدة.

4.5. الحصة الغير مسيطرة

تقوم الحكومية المسيطرة بعرض الحصة غير المسيطرة في البيانات المالية الموحدة ضمن صافي الاصول بشكل منفصل عن صافي الاصول لمساهمي الجهة الحكومية المسيطرة.

تقوم الجهة الحكومية بتخصيص الفائض او العجز وكل ربح او خسارة بين صافي الاصول لمساهمي الجهة الحكومية المسيطرة ولحصة الغير مسيطرة. كما على الجهة الحكومية ان تنسب اجمالي المبلغ المسجل في بيان التغيرات في صافي الاصول لمساهمي الجهة الحكومية المسيطرة ولحصة غير مسيطرة.

إذا وجد لدى جهة حكومية/منشأة تابعة أسهم امتياز متراكمة مصنفة كأدوات حقوق ملكية تملكها الحصة غير المسيطرة، فعلى الجهة الحكومية/المنشأة احتساب حصتها من الفائض او العجز بعد التعديل الناتج من التوزيعات، سواء كانت او لم تكن هذه التوزيعات معلنة.

عندما تتغير نسبة صافي الاصول التي تحتفظ بها الحصة الغير مسيطرة، فيتوجب على الجهة الحكومية ان تقوم بتعديل القيمة الدفترية لصافي الأصول والحصة الغير مسيطرة لتعكس التغيرات في حصتها النسبية في الجهة الحكومية/المنشأة التابعة. على الجهة الحكومية ان تسجل مباشرة في صافي الاصول اي فرق بين القيمة التي تم تعديل بها الحصة الغير مسيطرة والقيمة العادلة للمقابل المدفوع أو المستلم، والخاص بالجهة التي تملك الجهة الحكومية المسيطرة (مثل الحكومة الحكومية).

4.6. خسارة السيطرة

إذا قامت الجهة الحكومية المسيطرة بفقدان السيطرة على جهة حكومية/منشأة تابعة، يكون على الجهة الحكومية المسيطرة أن:

1. تستبعد أصول والتزامات الجهة الحكومية/المنشأة التابعة سابقا من البيانات المالية الموحدة؛
2. تعترف باي استثمار محتفظ به في الجهة الحكومية/المنشاة التابعة سابقا بالقيمة العادلة عند فقدان السيطرة، بالإضافة الى مبالغ مستحقة من او الى الجهة الحكومية/ المنشأة التابعة سابقا وفقا لمعيار محاسبة الاستحقاق للحكومة الحكومية المناسب. وتعتبر تلك القيمة هي القيمة العادلة عند الاعتراف المبدئي للأصول المالية وفقا لسياسة "الأدوات المالية" أو التكلفة عند الاعتراف المبدئي لاستثمار في منشآت زميلة أو ترتيبات مشتركة؛
3. تسجل الربح أو الخسارة الناتجة عن فقدان السيطرة المنتسبة لصافي أصول الجهة الحكومية المسيطرة.

قد تفقد الجهة الحكومية المسيطرة السيطرة على جهة حكومية/منشأة تابعة من خلال ترتيبات (معاملات) متعددة، لكن يجب في بعض الأحيان تسجيل الترتيبات المتعددة كمعاملة واحدة. على الجهة الحكومية المسيطرة الاخذ في عين الاعتبار جميع الشروط والبنود للترتيبات وآثارها الاقتصادية لتحديد ما إذا وجب تسجيل الترتيبات المتعددة كمعاملة واحدة.

العوامل التالية قد تشير انه ينبغي على الجهة الحكومية المسيطرة ان تسجل الترتيبات المتعددة كعملية واحدة:

1. لقد تم عقد تلك الترتيبات في الوقت ذاته أو وقت متقارب؛
2. تشكل الترتيبات معاملة واحدة تهدف لتحقيق هدف تجاري بشكل عام؛
3. حدوث ترتيب ما يعتمد على حدوث ترتيب آخر على الاقل؛
4. الاخذ بعين الاعتبار ترتيبا واحدا منفردا لا يبرر الناحية الاقتصادية للمعاملة، وتكون مبررة إذا اخذت بعين الاعتبار بالإضافة الى غيرها من الترتيبات. مثال على ذلك، عندما يتم تسعير استبعاد استثمار بسعر اقل من سعر السوق وتعويضه باستبعاد لاحق بسعر اعلى من سعر السوق.

إذا فقدت الجهة الحكومية المسيطرة سيطرتها على جهة حكومية/منشأة تابعة، عليها أن تتبع ما يلي:

1. استبعاد:
   - ✓اصول (بما في ذلك الشهرة ان وجدت) والتزامات الجهة الحكومية/المنشأة التابعة سابقا بقيمتها الدفترية في تاريخ فقدان السيطرة؛
   - ✓القيمة الدفترية لأي حصة غير مسيطرة متعلقة بالجهة الحكومية/المنشأة التابعة سابقا في تاريخ فقدان السيطرة (بما في ذلك اي ربح او خسارة مسجلة مباشرة في صافي الاصول المتعلقة بها).
2. تسجيل:
   - ✓القيمة العادلة للمقابل المستلم، إن وجد، من المعاملة او الحدث او الظروف التي ادت الى فقدان السيطرة؛
   - ✓التوزيعات، إذا كانت المعاملة او الحدث او الظروف التي ادت الى فقدان السيطرة تتضمن توزيع أسهم الجهة الحكومية/المنشأة التابعة لمساهمين بصفتهم مساهمين؛
   - ✓اي استثمار محتفظ به من الجهة الحكومية/المنشأة التابعة سابقا بالقيمة العادلة بتاريخ خسارة السيطرة.
3. تسجيل اي فرق ناتج كربح او خسارة في الفائض او العجز المتعلق بالجهة الحكومية المسيطرة.

الملحق -1 - الجهات الحكومية/المنشآت الاستثمارية: متطلبات القيمة العادلة

باستثناء ما هو مذكور ادناه، لا تقوم الجهة الحكومية الاستثمارية بتوحيد الجهات الحكومية/ المنشآت التي تسيطر عليها. تقوم الجهة الحكومية الاستثمارية بقياس الاستثمار في جهة حكومية/منشأة تابعة بالقيمة العادلة من خلال الفائض او العجز وفقا لسياسة "الادوات المالية".

إذا كانت الجهة الحكومية الاستثمارية تمتلك جهة حكومية/منشاة تابعة غير استثمارية وهدفها الرئيسي ونشاطاتها هي تقديم الخدمات المتعلقة بأنشطة وخدمات الجهة الحكومية الاستثمارية، على المنشاة الاستثمارية توحيد هذه الجهة الحكومية/المنشأة التابعة.

يبين الرسم البياني التالي أسس محاسبة الاستثمارات من طرف الجهة الحكومية المستثمرة.

على الجهة الحكومية المسيطرة على جهة حكومية/منشأة استثمارية اخرى اعداد بيانات مالية موحدة حيث تقوم:

1. بقياس استثمارات الجهة الحكومية/المنشأة الاستثمارية التابعة بالقيمة العادلة من خلال الفائض او العجز وفقا لسياسة "الادوات المالية"؛
2. بتوحيد الأصول والالتزامات الاخرى ومصروفات وايرادات الجهة الحكومية/المنشأة الاستثمارية التابعة وفقا لهذه السياسة.

تحديد ما إذا كانت الجهة الحكومية/المنشاة تعتبر استثمارية

تقوم الجهة الحكومية الأخذ بعين الاعتبار جميع الحقائق والظروف عند تقييم ما إذا كانت جهة حكومية/منشاة تعتبر استثمارية، بالإضافة الى الغرض والتصميم. إذا اشارت الحقائق والظروف الى ان هناك أي تغيير لعنصر واحد أو أكثر من العناصر الثلاثة التي تشكل تعريف الجهة الحكومية/المنشاة الاستثمارية، على الجهة الحكومية المسيطرة اعادة تقييم ما إذا كانت تعتبر جهة حكومية/منشاة استثمارية.

على الجهة الحكومية/المنشاة المسيطرة التي لم تعد تطابق مواصفات الجهة الاستثمارية او قد تحولت الى جهة استثمارية ان تقوم بتسجيل ذلك التغيير بأثر مستقبلي من تاريخ حدوثه.

على الجهة الاستثمارية الافصاح عن المعلومات المتعلقة بالأحكام الهامة والافتراضات عند تحديد ما إذا كانت جهة استثمارية، الا إذا كانت لديها الخصائص التالية:

1. حصلت على اموال من أكثر من مستثمر واحد؛
2. تملك حصص بشكل حقوق ملكية او حقوق مماثلة؛
3. تملك أكثر من استثمار واحد.

السياسة 26 - الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة

جدول محتويات سياسة الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة

1. هدف السياسة

2. النطاق

3. التأثير الهام

4. تطبيق طريقة حقوق الملكية

4.1. إجراءات طريقة حقوق الملكية

4.2. الاعتراف

4.3. القياس

4.3.1. خسائر انخفاض القيمة

4.4. التغيرات في أسهم حقوق الملكية

4.5. الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية

4.6. إيقاف استخدام طريقة حقوق الملكية

1. هدف السياسة

إن الهدف من هذه السياسة هو وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات في المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة. كما توضح هذه السياسة متطلبات تطبيق طريقة حقوق الملكية عند محاسبة هذه الاستثمارات.

2. النطاق

توفر هذه السياسة أساس لمحاسبة أسهم صافي الأصول القابلة للقياس في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة ويتضمن ذلك أسهم صافي الأصول الناجمة عن الاستثمارات في هيكل رأس مالي منهجي لمنشأة أخرى ويعنى به أسهم رأس المال أو ما يعادلها من رأس المال. وقد تتضمن أسهم صافي الأصول القابلة للقياس أسهم حقوق ملكية ناتجة من استثمارات أخرى يمكن للجهة الحكومية قياس ملكيتها فيها بشكل موثوق.

3. التأثير الهام

يتم تحديد ما إذا كان للجهة الحكومية المستثمرة تأثير هام على المنشأة المستثمر فيها بناء على طبيعة علاقتهما وعلى تعريف التأثير الهام في هذا الباب، ولذلك فهي تعتبر مسألة حكم.

يفترض أن يكون للجهة الحكومية المستثمرة تأثير هام على المنشأة المستثمر فيها إذا كانت تملك حصة ملكية قابلة للقياس مملوكة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال الجهات

الحكومية أو المنشآت المسيطر عليها وتساوي 20% أو أكثر من حقوق التصويت في المنشأة المستثمر فيها، إلا إذا توافرت دلائل واضحة تخالف ذلك. وعكس ذلك، فإذا توافرت الظروف السابقة باستثناء نسبة حصة الملكية أي أقل من 20% في المنشأة المستثمر فيها، فإنه يفترض أن الجهة الحكومية ليس لديها تأثير هام، إلا إذا توافرت دلائل واضحة تثبت عكس ذلك. ويقتضي التنويه أن امتلاك مستثمر آخر على نسبة كبيرة من حقوق ملكية المنشأة المستثمر فيها أو غالبية حقوق ملكيتها لا يمنع أن يكون للجهة الحكومية المستثمرة تأثير هام.

تحدد الجهات الحكومية ما إذا كان لديها تأثير هام على المنشآت المستثمر فيها من خلال وجود واحدة أو أكثر من الدلائل التالية:

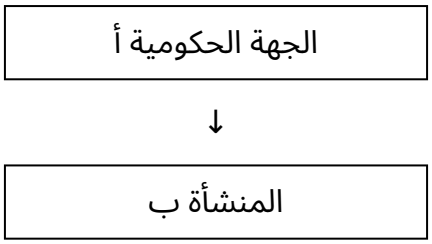
1. التمثيل في مجلس الإدارة أو أي جهة إدارية مشابهة في المنشأة المستثمر فيها؛
2. المشاركة في عملية وضع السياسات بما فيها المشاركة في القرارات المتعلقة بتوزيعات الأرباح والتوزيعات المماثلة؛
3. وجود معاملات ذات أهمية جوهرية بين الجهة الحكومية المستثمرة والمنشأة المستثمر فيها؛
4. تبادل الخبرات الإدارية بين الجهة الحكومية المستثمرة والمنشأة المستثمر فيها؛ أو
5. تقديم الجهة الحكومية المستثمرة لمعلومات فنية هامة للمنشأة المستثمر فيها.

كما يتوجب على الجهة الحكومية مراعاة حقوق التصويت المحتملة القابلة للممارسة أو التحويل حاليا لكافة المستثمرين في منشأة ما عند تقييم ما إذا كان لديها تأثير هام عليها، حيث أن امتلاك أي أدوات دين أو حقوق ملكية يمكن ممارستها أو تحويلها إلى أسهم عادية أو أدوات مماثلة أخرى لديها القدرة على منح الجهة الحكومية حقوق تصويت إضافية على السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة المستثمر فيها أو التقليل من حقوق تصويت مستثمر آخر إذا تم ممارستها أو تحويلها. وتعتبر حقوق التصويت المحتملة غير قابلة للممارسة أو التحويل حاليا عندما لا يمكن ممارستها أو تحويلها حتى تاريخ معين في المستقبل أو حتى حصول حدث مستقبلي.

ويتوجب على الجهة الحكومية دراسة كل الوقائع والظروف التي تؤثر على حقوق التصويت المحتملة، بما فيها النظر في شروط ممارسة هذه الحقوق وأي ترتيبات ملزمة أخرى يتم مراعاتها بصورة منفردة أو مع بعضها، باستثناء نوايا الإدارة وقدرة الجهة الحكومية المالية على ممارسة وتحويل هذه الحقوق عند تقييم ما إذا كانت هذه الحقوق تساهم في التأثير الهام على المنشأة المستثمر فيها.

مثال: تحديد التأثير الهام

تملك الجهة الحكومية (أ) 100% من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في المنشأة (ب) وتسيطر عليها.

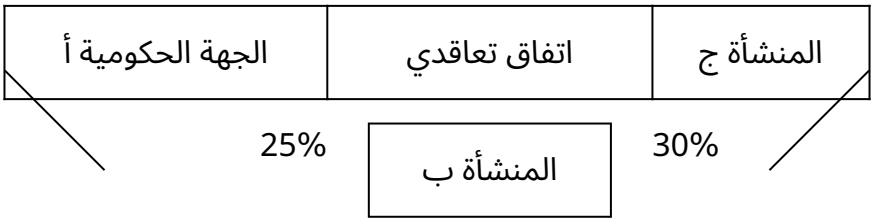


تحديد التأثير الهام:

لا تملك الجهة الحكومية (أ) تأثيرا هاما على المنشأة (ب) بل تسيطر عليها وعليه يتعين على الجهة الحكومية (أ) توحيد المنشأة (ب) في بيانات مجموعتها المالية (انظر سياسة "البيانات المالية الموحدة").

مثال: تحديد التأثير الهام

تملك الجهة الحكومية (أ) 25% من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في المنشأة (ب) وتملك المنشأة (ج) 30% من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في المنشأة (ب). واتفقت الجهة الحكومية (أ) والمنشأة (ج) تعاقديا على السيطرة المشتركة على المنشأة (ب).

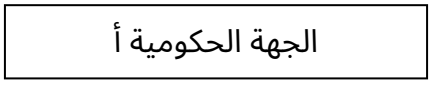


تحديد التأثير الهام:

لا تملك الجهة الحكومية (أ) تأثيرا هاما على المنشأة (ب) فهي تملك سيطرة مشتركة على المنشأة (ب) ويتعين على الجهة الحكومية (أ) محاسبة المنشأة (ب) في بيانات مجموعتها المالية حسب متطلبات سياسة "الترتيبات المشتركة".

مثال: تحديد التأثير الهام

تملك الجهة الحكومية (أ) 25% من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في المنشأة (ب) ولا تسيطر الجهة الحكومية (أ) على المنشأة (ب) ولا تملك سيطرة مشتركة عليها.



25% ↓

المنشأة ب

تحديد التأثير الهام:

يفترض أن الجهة الحكومية (أ) لها تأثير هام على المنشأة (ب) (أي أن المنشأة (ب) منشأة زميلة للجهة الحكومية (أ)) في غياب دليل على عكس ذلك، إلا أنه يقتضي التنويه أن استنتاج التأثير الهام بناء على ملكية 25% للجهة الحكومية (أ) في المنشأة (ب) لا يعتبر تلقائيا ويتعين ممارسة الأحكام وقد لا يكون للجهة الحكومية (أ) بالرغم من ملكية 25% من حقوق التصويت تأثير هام على المنشأة (ب).

وإذا تم تحديد أن الجهة الحكومية (أ) لا تملك تأثيرا هاما على المنشأة (ب) عندئذ يتم محاسبة الاستثمار في الأسهم العادية للمنشأة (ب) على أنه أصل مالي (انظر سياسة "الأدوات المالية").

مثال: تحديد التأثير الهام

تملك الجهة الحكومية (أ) كافة الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في الجهة الحكومية (ب) وتملك الجهة الحكومية (ب) 25% من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في المنشأة (ج). ولا تسيطر مجموعة الجهة الحكومية (أ) (أي الجهة الحكومية (أ) والجهة الحكومية التابعة (ب)) ولا تملك سيطرة مشتركة على المنشأة (ج).

الجهة الحكومية أ

100% ↓

الجهة الحكومية ب

25% ↓

المنشأة ج

تحديد التأثير الهام:

يفترض أن الجهة الحكومية (أ) لها تأثير هام على المنشأة (ج) (أي أن المنشأة (ج) منشأة زميلة للجهة الحكومية (أ)) في غياب دليل على عكس ذلك، إلا أنه يقتضي التنويه أن استنتاج التأثير الهام بناء على ملكية 25% للجهة الحكومية (أ) بشكل غير مباشر في المنشأة (ج) لا يعتبر تلقائيا ويتعين ممارسة الأحكام وقد لا يكون للجهة الحكومية (أ) بالرغم من ملكية 25% من حقوق التصويت تأثير هام على المنشأة (ج).

وإذا تم تحديد أن الجهة الحكومية (أ) لا تملك تأثيرا هاما على المنشأة (ج) عندئذ يتم محاسبة الاستثمار في الأسهم العادية للمنشأة (ج) على أنه أصل مالي (انظر سياسة "الأدوات المالية").

4. تطبيق طريقة حقوق الملكية

يتوجب على الجهة الحكومية المستثمرة التي تملك سيطرة مشتركة أو تأثير هام على منشأة مستثمر فيها أن تعالج استثمارها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية باستثناء الاستثمارات المؤهلة للإعفاء.

4.1. إجراءات طريقة حقوق الملكية

تساوي حصة الكيان الاقتصادي في منشأة زميلة أو مشروع مشترك إجمالي استثمارات الجهة الحكومية المسيطرة والجهات المسيطر عليها في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. ويكون الفائض أو العجز وصافي الأصول المأخوذة بالاعتبار في تطبيق طريقة حقوق الملكية هي تلك المعترف بها في البيانات المالية للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك بما فيها حصة المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك من الفوائض أو العجوزات وصافي الأصول لمنشآتها الزميلة أو مشاريعها المشتركة بعد أي تعديلات ضرورية لتوحيد السياسات المحاسبية وذلك عندما يكون لدى المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك منشآت مسيطر عليها أو منشآت زميلة أو مشاريع مشتركة.

يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الناجمة عن المعاملات التصاعدية والتنازلية بين الجهة الحكومية (بما فيها الجهات الحكومية أو المنشآت المسيطر عليها الموحدة) ومنشأتها الزميلة أو مشروعها المشترك في بياناتها المالية فقط إلى حد أسهم المستثمرين غير المرتبطين في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك حيث يتم استبعاد حصتها في هذه الخسائر أو الأرباح.

إذا توافرت دلائل على انخفاض القيمة القابلة للتحقيق للأصول التي ستباع أو يساهم بها أو تشترى، أو على خسائر انخفاض لقيمة تلك الأصول، فإنه يتوجب على الجهة الحكومية المستثمرة:

1. في حالة المعاملات التنازلية: الاعتراف بالخسائر كاملة؛
2. في حالة المعاملات التصاعدية: الاعتراف بحصتها من تلك الخسائر.

يتم محاسبة الأصول غير النقدية المساهم بها لمنشأة زميلة أو مشروع مشترك مقابل أسهم حقوق ملكية فيها باستثناء الحالات التي تفتقر فيها تلك المساهمات الجوهر التجاري وهو مصطلح معرف في سياسة "الممتلكات والآلات والمعدات". وتعتبر الخسارة أو الربح من المساهمات المفتقرة للجوهر

التجاري غير محققة ولا يتم الاعتراف بها إلا إذا انطبقت الفقرة اللاحقة وتستبعد مقابل الاستثمار المحاسب باستخدام طريقة حقوق الملكية ولا تعرض كخسارة أو ربح مؤجل في

بيان المركز المالي الموحد للجهة الحكومية أو بيان المركز المالي للجهة الحكومية الذي تكون فيه الاستثمارات محاسبة فيها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

مثال: استلام أصول غير نقدية مقابل أسهم حقوق ملكية في منشأة زميلة أو مشروع مشترك

ساهمت الجهة الحكومية (أ) بأصل غير نقدي مقابل أسهم حقوق ملكية بنسبة 55% في المشروع المشترك (ب) وكان للمعاملة مضمون تجاري. وكانت القيمة الدفترية للأصل 10,000 درهم وبلغت قيمته العادلة 12,000 درهم.

الاعتراف بالربح الناجم عن المعاملة بين الجهة الحكومية (أ) والمشروع المشترك (ب):

(1) احتساب إجمالي الربح الناجم عن المعاملة:

12,000 – 10,000 = 2,000 درهم ربح ناجم عن المساهمة بالأصل للمشروع المشترك (ب).

(2) احتساب حصة الجهة الحكومية (أ) من الربح الناجم عن المعاملة إلى حد أسهم المستثمرين غير المرتبطين:

2,000 × 45% = 900 درهم حصة الجهة الحكومية (أ) من الربح.

تتم محاسبة الاستثمار باستخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي يصبح فيه منشأة زميلة أو مشروع مشترك ويحاسب أي فرق بين تكلفة الاستثمار وحصة الجهة الحكومية في صافي القيمة العادلة لأصول والتزامات المنشأة المستثمر فيها القابلة للتعريف عند شراءه كما يلي:

1. لا يسمح للجهة الحكومية بإطفاء الشهرة المتعلقة بمنشأة زميلة أو مشروع مشترك عندما تكون مشمولة في القيمة الدفترية؛
2. تضيف الجهة الحكومية أي زيادة لحصتها من صافي القيمة العادلة لأصول والتزامات المنشأة المستثمر فيها القابلة للتعريف عن تكلفة الاستثمار كإيراد لغرض تحديد حصتها في فائض أو عجز المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك للفترة التي امتلك فيها الاستثمار.

مثال: التعديلات لحصة الجهة الحكومية في فائض أو عجز المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك

يتم عمل التعديلات اللازمة لحصة الجهة الحكومية في فائض أو عجز المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك بعد الشراء وعلى سبيل المثال:

✓محاسبة استهلاك الأصول القابلة للاستهلاك بناء على قيمها العادلة في تاريخ الشراء.
✓احتساب خسائر انخفاض القيمة مثل الممتلكات، الآلات والمعدات والشهرة (حينما ينطبق).

يتم استخدام آخر بيانات مالية متوفرة للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك من قبل الجهة الحكومية عند تطبيق طريقة حقوق الملكية وعندما تكون نهاية فترة التقرير للجهة الحكومية مختلفة عن المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، فإنه يتوجب على الجهة الحكومية الآتي:

1. الحصول على معلومات مالية إضافية بنفس تاريخ البيانات المالية للجهة الحكومية لغرض تطبيق طريقة حقوق الملكية؛ أو
2. استخدام آخر بيانات مالية متوفرة للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك معدلة لتأثير المعاملات أو الأحداث الهامة التي وقعت بين تاريخ تلك البيانات المالية وتاريخ البيانات المالية للجهة الحكومية.

يتوجب إعداد البيانات المالية للجهة الحكومية باستخدام سياسات محاسبية موحدة للمعاملات والأحداث المماثلة في الظروف المماثلة. وعليه فإنه يتوجب على الجهة الحكومية القيام بتعديلات لجعل السياسات المحاسبية للمعاملات والأحداث المماثلة في الظروف المماثلة موحدة بينها وبين المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك وذلك لاستخدام بياناتهم المالية لغرض تطبيق طريقة حقوق الملكية باستثناء ما ذكر في الفقرة أدناه.

باستثناء المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك الذي ينطبق عليهم تعريف الجهة الحكومية/ المنشأة الاستثمارية (الرجوع إلى الملحق 1 لسياسة "البيانات المالية الموحدة") حيث يتوجب على الجهة الحكومية في هذه الحالة الإبقاء على قياس القيمة العادلة المطبق من قبل المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك على استثماراتهم في المنشآت المسيطر عليها.

تتوقف الجهة الحكومية عن الاعتراف بحصتها في الخسائر التي تحدث بعد زيادة حصتها في عجز منشأة زميلة أو مشروع مشترك عن استثمارها في تلك المنشآت أو تساويها معه. ويعرف الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك بقيمته الدفترية المحددة باستخدام طريقة حقوق الملكية بالإضافة إلى أي استثمارات طويلة الأجل تمثل ضمنيا جزءا من صافي استثمارات الجهة الحكومية في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. ويطبق العجز المعترف به باستخدام طريقة حقوق الملكية والذي يزيد عن استثمار الجهة الحكومية في الأسهم العادية

للمنشأة الزميلة أو المشروع المشترك على العناصر الأخرى من استثمار الجهة الحكومية حسب الترتيب العكسي لأقدميتها (أولوية السيولة).

مثال: الاستثمارات طويلة الأجل التي تمثل ضمنيا جزءا من صافي الاستثمارات في منشأة زميلة أو مشروع مشترك

تشمل الاستثمارات طويلة الأجل التي تمثل ضمنيا جزءا من صافي الاستثمارات في منشأة زميلة أو مشروع مشترك أي بند لم يتم التخطيط لتسويته ولا يتوقع تسويته في المستقبل القريب ويمثل ضمنيا إضافة لاستثمار الجهة الحكومية في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. وقد تتضمن تلك البنود أسهم تفضيلية ومستحقات طويلة الأجل أو قروض ولكن لا تتضمن الذمم المدينة التجارية أو الدائنة أو أي مستحقات طويلة الأجل مضمونة بشكل ملائم مثل القروض المضمونة.

مثال: تطبيق العجز المعترف به باستخدام طريقة حقوق الملكية والذي يزيد عن الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك

تملك الجهة الحكومية (أ) 25% من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في المنشأة (ب) حيث تعتبر المنشأة (ب) منشأة زميلة للجهة الحكومية (أ).

بلغ صافي أصول المنشأة (ب) أول السنة صفرا ولكنها تحملت عجزا خلال السنة بلغ 50,000 درهم نشأ عنه صافي التزامات بنفس القيمة في آخر السنة. قامت الجهة الحكومية (أ) بتمويل العجز بقرض طويل الأجل غير مضمون بمبلغ 20,000 درهم وعليه فإن صافي الالتزامات يتضمن القرض كما يتضمن مستحقات طويلة الأجل خاصة برسوم خدمات مقدمة من الجهة الحكومية (أ) بقيمة 10,000 درهم.

تطبيق العجز المعترف به الذي يزيد عن الاستثمار في المنشأة الزميلة (ب):

1. تحديد حصة الجهة الحكومية (أ) من عجز المنشأة الزميلة (ب):
50,000 × 25% = 12,500 درهم إماراتي تطبق على استثمار الجهة الحكومية (أ) في المنشأة الزميلة (ب).
2. تحديد الاستثمارات طويلة الأجل التي تمثل ضمنيا جزءا من صافي الاستثمار في المنشأة الزميلة (ب):

يتوجب على الجهة الحكومية (أ) تقييم فيما إذا كان القرض الممنوح والمستحقات من المنشأة الزميلة (ب) تمثل ضمنيا جزءا من صافي الاستثمار في المنشأة الزميلة (ب). ويكون التقييم كالآتي:

1. بالنسبة للقرض الممنوح فإن تاريخ استحقاق القرض لا يعتبر سببا كافيا لاعتباره جزءا من الاستثمار في حال كان القرض طويل الأجل، حيث يتوجب مراعاة مضمون التمويل الممنوح. فعلى سبيل المثال، قد لا تنوي الإدارة حاليا تسوية القرض في تاريخ الاستحقاق

المحدد وليس لديها أي خطط لتسويته. وبالتالي يعتبر القرض جزءا من الاستثمار (وهو ما تم اعتباره لغرض المثال).
2. بالنسبة للمستحقات فإن كانت الإدارة لا تملك أي خطط لتسويتها حاليا أو في المستقبل القريب، فإنها تعتبر جزءا من الاستثمار (وهو ما تم اعتباره لغرض المثال).
3. ترتيب العناصر الأخرى من الاستثمار في المنشأة الزميلة (ب) حسب أولوية السيولة: لغرض المثال، تم اعتبار أن المستحقات واجبة السداد قبل القرض الممنوح (أولوية السيولة). وعليه يتم تطبيق العجز على المستحقات أولا وعلى القرض ثانيا.
4. تطبيق العجز على العناصر الأخرى من الاستثمار في المنشأة الزميلة (ب) للإبلاغ عنها في البيانات المالية للجهة الحكومية (أ) في تاريخ التقرير:
    1. مستحقات طويلة الأجل = 10,000 – 10,000 = 0 درهم
    باقي العجز = 12,500 - 10,000 = 2,500 درهم
    2. قرض طويل الأجل غير مضمون = 20,000 – 2,500 = 17,500 درهم

يتم توفير مخصص للعجز الإضافي بعد تخفيض استثمار الجهة الحكومية لصفر حيث يعترف بالالتزام فقط للحد الذي تحملت فيه الجهة الحكومية التزامات قانونية أو استنتاجية أو قامت بدفعات نيابة عن المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك. وإذا حققت المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك لاحقا فائض، فإن الجهة الحكومية تتابع الاعتراف بحصتها من هذا الفائض فقط بعد مساواة حصتها في الفائض لحصتها في العجز غير المعترف به.

4.2. الاعتراف

يتم تحديد استثمار الجهة الحكومية المستثمرة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك بناء على الملكية (الاستثمار) القائمة فقط ولا يعكس احتمالية ممارسة أو تحويل حقوق تصويت محتملة أو أدوات مشتقة أخرى متضمنة لحقوق تصويت محتملة.

يتم محاسبة الأدوات المتضمنة حقوق تصويت محتملة في منشأة زميلة أو مشروع مشترك وفقا لسياسة "الأدوات المالية" باستثناء تلك الأدوات التي تعطي حاليا منفذا إلى المزايا المربوطة بامتلاك حصة ملكية في منشأة زميلة أو مشروع مشترك.

يصنف الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك والذي يتم احتسابه باستخدام طريقة حقوق الملكية كأصل غير متداول.

4.3. القياس

4.3.1. خسائر انخفاض القيمة

تطبق الجهة الحكومية سياسة "الأدوات المالية" لتحديد ما يلي:

1. إذا كان من الضروري الاعتراف بخسائر انخفاض لقيمة إضافية فيما يخص صافي استثماراتها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك وذلك بعد تطبيق طريقة حقوق الملكية والاعتراف بعجز المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك؛

2. إذا تم الاعتراف بخسائر انخفاض للقيمة الإضافية التي تخص استثماراتها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك والتي لا تشكل جزءا من صافي الاستثمار ومبلغ انخفاض القيمة.

بعد الأخذ بعين الاعتبار الفقرة السابقة، تطبق الجهة الحكومية سياسة "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" أو سياسة "انخفاض قيمة الأصول غير المولدة للنقد".

توجه سياسة "انخفاض قيمة الأصول المولدة للنقد" الجهة الحكومية لتحديد القيمة قيد الاستخدام للاستثمار المولد للنقد حيث تقدر الجهة الحكومية التالي:

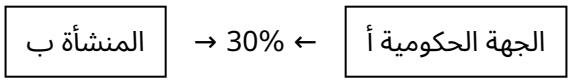
1. حصتها من القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقع أن تتولد من المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك بما فيها التدفقات النقدية من عملياتهم والمبالغ المحصلة من التصرف النهائي بالاستثمار؛ أو
2. القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة المتوقع أن تنتج من توزيعات الأرباح أو التوزيعات المماثلة المحصلة من الاستثمار ومن التصرف النهائي به.

تنجم عن كلا الطريقتين نفس النتيجة باستخدام الافتراضات الملائمة.

يتوجب على الجهة الحكومية تقييم المبلغ المسترد لكل استثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك إلا إذا كانت المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك غير مولدين لتدفقات النقد الداخلة من الاستخدام المستمر والمستقلة بشكل كبير من تلك التدفقات الناتجة عن الأصول الأخرى للجهة الحكومية.

مثال: تطبيق طريقة حقوق الملكية

في تاريخ 1 يناير، تملكت الجهة الحكومية (أ) 30% من الأسهم العادية التي تحمل حقوق تصويت في المنشأة (ب) مقابل 30,000 درهم إماراتي وهي لا تسيطر عليها أو تملك سيطرة مشتركة عليها. وفي تاريخ 31 ديسمبر، اعترفت المنشأة (ب) بربح مقداره 40,000 درهم، كما أعلنت عن أرباح أسهم نقدية بقيمة 15,000 درهم دفعت قبل تاريخ التقرير (31 ديسمبر). كما كانت القيمة العادلة للاستثمار في تاريخ التقرير تساوي 42,000 درهم.



تحديد التأثير الهام:

يفترض أن الجهة الحكومية (أ) لها تأثير هام على المنشأة (ب) (أي أن المنشأة (ب) منشأة زميلة للجهة الحكومية (أ)) في غياب دليل على عكس ذلك. وعليه تطبق طريقة حقوق الملكية على الاستثمار في المنشاة (ب).

تطبيق طريقة حقوق الملكية:

1. الاعتراف بحصة الجهة الحكومية (أ) في أرباح المنشأة الزميلة (ب):

1. 40,000 × 30% = 12,000 درهم إماراتي يعترف بها في فائض أو عجز السنة للجهة الحكومية (أ).

2. احتساب حصة الجهة الحكومية (أ) من أرباح الأسهم الموزعة من المنشأة الزميلة (ب):
15,000 × 30% = 4,500 درهم إماراتي أرباح اسهم موزعة من قبل المنشأة الزميلة (ب) للجهة الحكومية (أ).

3. الإبلاغ عن الاستثمار في البيانات المالية للجهة الحكومية (أ) في تاريخ التقرير:
30,000 + 12,000 – 4,500 = 37,500 درهم إماراتي قيمة الاستثمار في المنشأة الزميلة (ب).

4. تدارس ما إذا كان هناك أي مؤشرات على انخفاض قيمة الاستثمار:
نظرا لأن القيمة العادلة للاستثمار والمساوية ل 42,000 درهم إماراتي تتجاوز القيمة الدفترية له، فإنه لا توجد خسائر انخفاض للقيمة.

4.4. التغيرات في أسهم حقوق الملكية

في حال قيام الجهة الحكومية بتخفيض أسهم حقوق ملكيتها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك وبقي الاستثمار مصنفا كما هو، فإنه يتوجب عليها نقل نصيبها من الربح أو الخسارة المتعلق بانخفاض أسهم حقوق الملكية والذي تم الاعتراف به سابقا في صافي الأصول مباشرة إلى الفائض أو العجز المتراكم إذا كان يتوجب نقل ذلك الربح أو الخسارة مباشرة إلى الفائض أو العجز المتراكم عند التصرف بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة.

4.5. الإعفاء من تطبيق طريقة حقوق الملكية

تعفى الجهات الحكومية المسيطرة المعفاة من إعداد بيانات مالية موحدة حسب نطاق الاستثناء المذكور في سياسة "البيانات المالية الموحدة" من تطبيق طريقة حقوق الملكية على الاستثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك.

يمكن للجهة الحكومية اختيار قياس استثماراتها في منشآت زميلة أو مشاريع مشتركة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز وفقا لسياسة "الأدوات المالية" عندما تكون استثماراتها مملوكة بصورة غير مباشرة من خلال مؤسسة رأس مال استثماري أو صندوق استثمار مشترك أو منشأة وحدة ائتمان والمنشآت المماثلة بما فيها صناديق التأمين المربوطة بالاستثمارات حيث تختار المنشآت الاستثمارية هذا القياس بحكم تعريفها. كما يحق لها القيام بهذا الاختيار بغض النظر عما إذا كان لدى هذه المنشآت تأثير هام على ذاك الجزء من الاستثمار. وعندها يتوجب على الجهة الحكومية تطبيق طريقة حقوق الملكية على الجزء المتبقي من الاستثمار في منشأة زميلة غير مملوك من خلال المنشآت السابق ذكرها.

4.6. إيقاف استخدام طريقة حقوق الملكية

يتوجب على الجهة الحكومية إيقاف استخدام طريقة حقوق الملكية في التاريخ الذي يتوقف به اعتبار المنشأة المستثمر فيها منشأة زميلة أو مشروع مشترك كما يلي:

1. إذا أصبحت المنشأة المستثمر فيها منشأة مسيطر عليها، فإنه يتوجب على الجهة الحكومية محاسبتها وفقا لسياسة "البيانات المالية الموحدة"؛
2. إذا كانت الأسهم المتبقية في منشأة زميلة سابقة أو مشروع مشترك سابق أصل مالي، فإنه يتوجب على الجهة الحكومية قياسها بالقيمة العادلة واعتبارها عند الاعتراف الابتدائي لها كأصل مالي وفقا لسياسة "الأدوات المالية". وإذا لم تسمح السياسة "الأدوات المالية" للجهة الحكومية بقياس الأسهم المتبقية بالقيمة العادلة، فإنه يتوجب على الجهة الحكومية قياسها بالقيمة الدفترية للاستثمار في تاريخ وقوف اعتبارها منشأة زميلة أو مشروع مشترك وتعتبر تلك القيمة الدفترية هي التكلفة عند الاعتراف الابتدائي لها كأصل مالي وفقا لسياسة "الأدوات المالية" كما يتوجب على الجهة الحكومية الاعتراف في الفائض أو العجز بأي فروقات بين:

✓ القيمة العادلة (أو القيمة الدفترية حيثما كان ذلك مناسبا) للأسهم المتبقية والمبالغ المحصلة الناتجة عن التصرف بجزء من الأسهم في منشأة زميلة أو مشروع مشترك؛

✓ القيمة الدفترية للاستثمار في تاريخ إيقاف استخدام طريقة حقوق الملكية.

3. يتوجب على الجهة الحكومية محاسبة جميع المبالغ المعترف فيها سابقا مباشرة في صافي أصولها فيما يتعلق بالاستثمار الذي توقف تطبيق طريقة حقوق الملكية عليه على نفس الأساس الذي كان من الممكن أن يكون مطلوبا لو تصرفت المنشأة المستثمر فيها مباشرة بالأصول أو الالتزامات ذات العلاقة.

تستمر الجهة الحكومية في تطبيق طريقة حقوق الملكية ولا تعيد قياس الاستثمار المتبقي في منشأة مستثمر فيها إذا تحول من استثمار في منشأة زميلة إلى استثمار في مشروع مشترك أو العكس.

السياسة 27 – الترتيبات المشتركة

جدول محتويات سياسة الترتيبات المشتركة

1. هدف السياسة
2. النطاق
3. الترتيبات المشتركة
   3.1. السيطرة المشتركة
   3.2. أنواع الترتيبات المشتركة
4. البيانات المالية للجهة الحكومية التي تكون طرف في ترتيب مشترك
   4.1. العمليات المشتركة

4.2. المشاريع المشتركة

1. هدف السياسة

تهدف هذه السياسة إلى تأسيس مبادئ التقرير المالي المتعلقة باستثمارات الجهات الحكومية في ترتيبات مسيطر عليها بصورة مشتركة (الترتيبات المشتركة)، وتتطرق هذه السياسة إلى تعريف السيطرة المشتركة ويوجب الجهات الحكومية التي تكون طرف في ترتيب مشترك معين، أن تقوم بتحديد أسس تصنيف الترتيبات المشتركة بين عمليات مشتركة أو مشاريع مشتركة من خلال تقييم الحقوق والواجبات المترتبة عنها، وبتحديد المعالجات المحاسبية لتلك الحقوق والواجبات وفقا لتصنيف تلك الترتيبات المشتركة.

2. النطاق

تنطبق هذه السياسة على الجهات الحكومية التي تعتبر طرف في ترتيب مشترك ويطبق لتحديد نوع الترتيب المشترك وفي محاسبة حقوق والتزامات الترتيب.

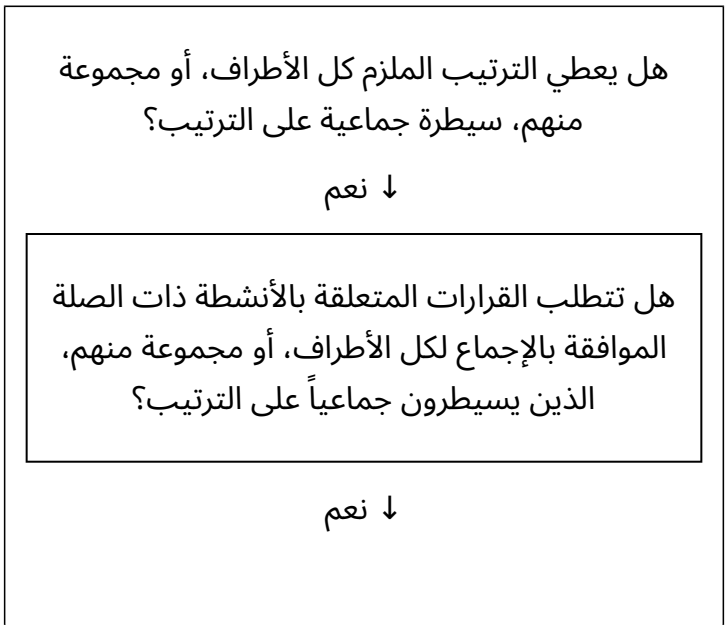
3. الترتيبات المشتركة

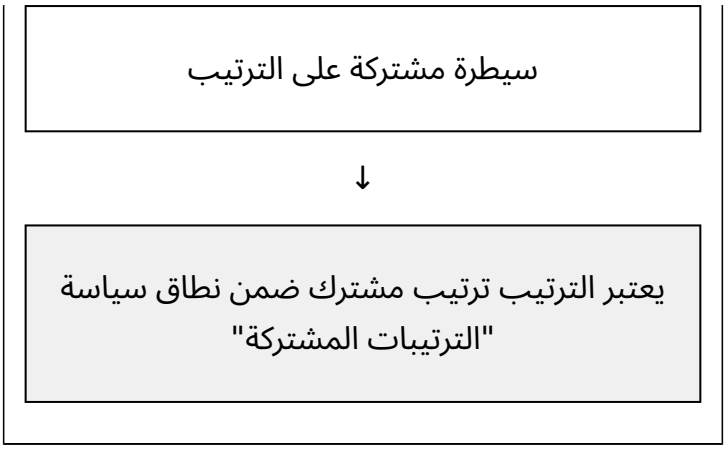
يكون الترتيب المشترك إما على شكل عملية مشتركة أو مشروع مشترك. ويكون لديه الخصائص التالية:

1. الأطراف ملزمون بموجب ترتيب ملزم؛
2. يمنح الترتيب الملزم طرفين أو أكثر سيطرة مشتركة على الترتيب.

3.1. السيطرة المشتركة

يوضح الرسم البياني ادناه تقييم للسيطرة المشتركة ضمن نطاق سياسة "الترتيبات المشتركة ":





يتوجب على الجهة الحكومية تقييم ما إذا كان الترتيب الملزم التي تعتبر طرفا فيه، يعطي كل الأطراف أو مجموعة منهم سيطرة جماعية على أنشطة الترتيب التي تأثر بشكل جوهري على منافعه. وبناء عليه، يتم تحديد السيطرة المشتركة التي تتطلب من الأطراف التي تسيطر على الترتيب بالإجماع، الموافقة على القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة. ولذلك فإن هذا التقييم يتطلب من الجهة الحكومية ممارسة الحكم مع مراعاة كل الوقائع والظروف حيث أنه يتوجب إعادة التقييم في حالة تغيرها.

لا يسيطر طرف واحد على الترتيب المشترك لوحده ولكن يمكن له منع الأطراف الأخرى أو مجموعة من الأطراف من السيطرة على الترتيب. تميز هذه السياسة بين الأطراف التي تملك سيطرة مشتركة على ترتيب مشترك (على سبيل المثال: مشاركين في العمليات المشتركة أو مشاركين في المشاريع المشتركة)، والأطراف التي تكون مشاركة في الترتيب المشترك والتي لا تملك سيطرة مشتركة، حيث أنه يمكن للترتيب أن يعتبر ترتيبا مشتركا، حتى ولو لم يكن لكل الأطراف سيطرة مشتركة.

مثال: السيطرة المشتركة

1. في حال شاركت الجهة الحكومية (أ) في ترتيب يتطلب موافقة الأطراف بالإجماع فقط على القرارات التي تعطي أحد أطراف الترتيب حقوق وقائية:

   ✓ لا تملك الجهة الحكومية (أ) سيطرة مشتركة على الترتيب حيث أن شرط الموافقة بالإجماع لا يشمل القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة للترتيب.

2. في حال شاركت الجهة الحكومية (أ) في ترتيب يسمح باتخاذ القرارات المتعلقة بحل النزاعات (التحكيم) من دون الموافقة بالإجماع بين الأطراف.

   ✓ وجود هذا البند لا يمنع السيطرة على الترتيب بصورة مشتركة حيث أنه لا يخص القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة للترتيب.

مثال: السيطرة المشتركة

قامت جهتين حكومية بتأسيس ترتيب تمتلك فيه كل منهما 50% من حقوق التصويت. ويشترط الترتيب الملزم 51% من حقوق التصويت على الأقل لاتخاذ القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة.

وعليه، فإن الجهتين الحكومية اتفقتا ضمنيا على السيطرة المشتركة على الترتيب وذلك لأن القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة لا يمكن اتخاذها دون موافقة الطرفين.

مثال: السيطرة المشتركة

قامت ثلاث جهات حكومية بتأسيس ترتيب تمتلك كل واحدة منهن فيه حقوق تصويت كالآتي:

- ✓ الجهة الحكومية (أ) – 50% من حقوق التصويت
- ✓ الجهة الحكومية (ب) – 30% من حقوق التصويت
- ✓ الجهة الحكومية (ج) – 20% من حقوق التصويت

ويشترط الترتيب الملزم تحقيق 75% من حقوق التصويت لاتخاذ القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة.

بناء عليه، لا تملك الجهة الحكومية (أ) سيطرة على الترتيب على الرغم من قدرتها على حجب أي قرار وذلك لاحتياجها لموافقة الجهة الحكومية (ب). اشتراط الترتيب الملزم تحقيق 75% من حقوق التصويت لاتخاذ القرارات المتعلقة بالأنشطة ذات الصلة يشير ضمنيا إلى أن الجهتين الحكومية (أ) و (ب) تملكان سيطرة مشتركة على الترتيب حيث أنه لا يمكن اتخاذ أي قرارات من دون موافقتهما.

3.2. أنواع الترتيبات المشتركة

يتوجب على الجهة الحكومية تحديد نوع الترتيب المشترك المشارك فيه، حيث تمارس الحكم عند تقييم ما إذا كان الترتيب المشترك هو عملية مشتركة أو مشروع مشترك. ويعتمد التصنيف على حقوق والتزامات الأطراف الناشئة عن الترتيب من خلال مراعاة الهيكل والشكل القانوني للترتيب، والشروط المتفق عليها بين الأطراف أو المقررة من قبل الهيئة التشريعية أو التنفيذية ذات الصلة، ووقائع وظروف أخرى (حينما تنطبق). كما يتوجب على الجهة الحكومية إعادة تقييم نوع الترتيب المشترك في حال تغير الوقائع والظروف.

يلخص الرسم البياني التالي كيفية تحديد نوع الترتيب المشترك:

هل تم تنظيم ترتيب من خلال كيان منفصل؟

↓ نعم

هل يمنح الشكل القانوني للترتيب الأطراف المشتركة حقوقاً للأصول والالتزامات الخاصة بالترتيب؟

↓ لا

هل تمنح شروط الترتيب الأطراف المشتركة حقوقاً للأصول والالتزامات حول الالتزامات الخاصة بالترتيب؟

↓ لا

بالنسبة للوقائع والظروف الأخرى، هل تم تصميم أنشطة الترتيب بشكل أساسي لتوفير إنتاجه للأطراف المشتركة (أي أن الأطراف لديهم أغلبية الحقوق من إمكانية الخدمة أو المنافع الاقتصادية الخاصة بأصول الكيان المنفصل)؛ وهل يعتمد الترتيب على الأطراف المشتركة بشكل دائم لتغطية الالتزامات الناجمة عن أنشطة الترتيب؟

↓ لا

مشروع مشترك

قد تكون الجهات الحكومية في بعض الأحيان، (كونهن أطراف)، ملزمون ببنود اتفاقية معينة حول إطار النشاط أو الأنشطة التي يتوجب القيام بها (تعرف بـ "الاتفاقية التنظيمية")، حيث يمكن للاتفاقية التنظيمية ان تنص على تأسيس ترتيبات مشتركة مختلفة للتعامل مع أنشطة معينة تمثل جزءا من الاتفاقية. وعلى الرغم من تضمن تلك الاتفاقية التنظيمية لعدة ترتيبات مشتركة إلا أن نوعها قد يختلف إذا اختلفت حقوق والتزامات الأطراف عند المباشرة بالأنشطة المختلفة المشار إليها في الاتفاقية. وعليه فإن العمليات المشتركة والمشاريع المشتركة يمكن أن تتواجد معا عندما يباشر الأطراف بأنشطة مختلفة تمثل جزءا من نفس الاتفاقية التنظيمية.

يوضح الجدول التالي أسس تصنيف الترتيب المشترك بين عملية مشتركة أو مشروع مشترك:

البنود	عملية مشتركة	مشروع مشترك
شروط الترتيب الملزم	يمنح الترتيب الأطراف (ومن ضمنها الجهات الحكومية) حقوقا للأصول وواجبات حول الالتزامات الخاصة بالترتيب.	يمنح الترتيب الأطراف (ومن ضمنها الجهات الحكومية) وليس الكيان المنفصل حقوقا في صافي أصول الترتيب، حيث تنحصر الحقوق للأصول

البنود	عملية مشتركة	مشروع مشترك
		والواجبات حول الالتزامات الخاصة بالترتيب في الكيان المنفصل.
الحقوق للأصول	يتشارك الأطراف (ومن ضمنها الجهات الحكومية) حصصا (مثل: الحقوق الملكية) في الأصول الخاصة بالترتيب بنسب محددة.	لا يملك الأطراف (ومن ضمنها الجهات الحكومية) حصصا في الأصول المنقولة أو المستحوذ عليها لاحقا من قبل الترتيب المشترك، حيث انها تعتبر اصول خاصة بالترتيب.
واجبات حول الالتزامات	يتشارك الأطراف (ومن ضمنها الجهات الحكومية) حصصا في الالتزامات والمصروفات الخاصة بالترتيب بنسب معينة. كما يكون أطراف الترتيب مدينون بأي مستحقات تجاه الاطراف الثالثة.	لا يملك الأطراف (ومن ضمنها الجهات الحكومية) حصصا في ديون والتزامات الترتيب، لكن قد يحدد الأطراف المشتركة أنهم مدينون بحد أقصى بقيمة الاستثمار المدفوع أو بقيمة رأس مال الغير مدفوع. كما لا يملك دائني الترتيب حقا بالرجوع إلى الأطراف فيما يخص أي ديون أو التزامات متعلقة بالترتيب.
الإيرادات، المصروفات، الفائض أو العجز	يحدد الترتيب توزيع الإيرادات والمصروفات بناءا على الأداء النسبي لكل طرف للترتيب.	يحدد الترتيب حصة كل طرف في الفائض أو العجز الخاص بأنشطة الترتيب.

مثال: توزيع الإيرادات والمصروفات بين الأطراف في عملية مشتركة

✓ توزيع الفائض أو العجز الناتج عن الترتيب بناءا على حصة ملكية الجهة الحكومية في الترتيب المشترك.
✓ توزيع الإيرادات والمصروفات بناءا على سعة المصنع (مشغل بصورة مشتركة) التي تستخدمها الجهة الحكومية مقارنة بغيرها من الأطراف المشتركة بالترتيب.

مثال: الوقائع والظروف الأخرى المتعلقة بالترتيب المشترك

ادناه مثال حول تأثير الوقائع والظروف الأخرى حول تحديد ما إذا كان الترتيب المشترك هو مشروع مشترك ام هو عملية مشتركة:

شاركت الجهة الحكومية (أ) في ترتيب صممت أنشطته خصيصا لتوفير منتجاته لها وللأطراف الأخرى المشاركة في الترتيب حيث يمنع الترتيب بيع المنتجات لأي طرف ثالث.

يشير ما سبق إلى أن الأطراف لهم حقوق جوهرية في إمكانية الخدمة أو المنافع الاقتصادية الخاصة بأصول الترتيب مما يعني أيضا أن التزامات الترتيب المحتملة مغطاة ضمنيا من خلال التدفقات النقدية الواردة من الأطراف نتيجة لشرائهم للمنتجات. وعليه، فإن الأطراف هم المصدر الوحيد للتدفقات النقدية المساهمة في استمرار عمليات الترتيب مما يشير إلى أن الأطراف يملكون التزامات في المطلوبات الخاصة بالترتيب، وبالتالي يمكن تصنيف الترتيب كعملية مشتركة.

4. البيانات المالية للجهة الحكومية التي تكون طرف في ترتيب مشترك

4.1. العمليات المشتركة

يتوجب على الجهة الحكومية التي تكون مشاركة في عملية مشتركة الاعتراف بالآتي فيما يخص حصتها في العملية المشتركة من أصول، والتزامات، وإيرادات، ومصروفات وفقا لسياسات محاسبة الاستحقاق والتي تشمل:

1. الأصول بما فيها حصة الجهة الحكومية من أي أصول محتفظ بها بشكل مشترك؛
2. الالتزامات بما فيها حصة الجهة الحكومية من أي التزامات متكبدة بشكل مشترك؛
3. الايراد من بيع حصة الجهة الحكومية من الإنتاج الناجم عن العملية المشتركة؛
4. حصة الجهة الحكومية من الايراد الناتج عن بيع الإنتاج من قبل العملية المشتركة؛
5. المصروفات بما فيها حصة الجهة الحكومية من المصروفات المتكبدة بشكل مشترك.

لا تقوم الجهة الحكومية التي تكون مشاركة في عملية مشتركة التي تشتري أصول من العملية المشتركة المشارك فيها، بالاعتراف بحصتها من الأرباح والخسائر حتى تباع هذه الأصول لطرف ثالث. وعندما توفر هذه المعاملات دليلا على انخفاض القيمة القابلة للتحقق للأصول التي ستشترى لعملية مشتركة أو على تحقق خسارة انخفاض قيمة لهذه الأصول، فإنه يتوجب على الجهة الحكومية التي تكون مشاركة في عملية مشتركة، الاعتراف بحصتها من الخسائر.

4.2. المشاريع المشتركة

تقوم الجهة الحكومية المشاركة في مشروع مشترك بالاعتراف بحصتها فيه كاستثمار ومحاسبته باستخدام طريقة حقوق الملكية وفقا لسياسة "الاستثمار في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة"، إلا إذا كانت الجهة الحكومية معفاة من تطبيق طريقة حقوق الملكية وفقا لسياسة "الاستثمار في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة".

تقوم الجهة الحكومية التي تشارك في عملية مشتركة ولا تملك سيطرة مشتركة محاسبة حصتها في الترتيب وفقا لسياسة "الادوات المالية"، إلا إذا كانت تملك تأثير هام على المشروع المشترك حيث تتم محاسبة حصتها عندها وفقا لسياسة "الاستثمار في المنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة".

5. البيانات المالية المنفصلة

يوضح الجدول التالي محاسبة الجهة الحكومية لحصتها في عملية مشتركة أو مشروع مشترك:

البنود	مشروع مشترك
محاسبة حصة الجهة الحكومية المشاركة في عملية مشتركة أو مشروع مشترك في بياناتها المالية المنفصلة	وفقا لسياسة "البيانات المالية المنفصلة"
محاسبة حصة الجهة الحكومية المشاركة في ترتيب مشترك ولا تملك سيطرة مشتركة	وفقا لسياسة "الادوات المالية"، إلا إذا كان لديها تأثير هام على المشروع المشترك حيث تنطبق سياسة "البيانات المالية المنفصلة".

السياسة 28 – الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى

جدول محتويات سياسة الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى

1. هدف السياسة
2. النطاق
3. الإفصاح عن معلومات حول الحصص في جهات/ منشآت أخرى
4. تقديرات و افتراضات هامة
5. حالة الجهة الحكومية/ المنشأة الاستثمارية
6. حصص في جهات/ منشآت تابعة
    1. الحصص غير المسيطرة في نشاطات الكيان الاقتصادي وفي التدفقات النقدية
    2. طبيعة ومدى القيود أو العوائق الهامة
    3. طبيعة المخاطر المتعلقة بحصص الجهة الحكومية في جهات حكومية/ منشآت مهيكلة يتم توحيدها
    4. نتائج التغيرات في حصة الجهة المسيطرة في منشأة تابعة والتي لا تؤدي إلى خسارة للسيطرة
    5. نتائج خسارة السيطرة على منشأة تابعة سابقاً في فترة التقارير المالية
7. حصص في ترتيبات مشتركة ومنشآت زميلة
    1. الطبيعة والمدى والتأثيرات المالية لحصة الجهة الحكومية في ترتيبات مشتركة وفي منشآت زميلة
    2. مخاطر متعلقة بحصة الجهة الحكومية في المشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة

8. حصص في جهات/ منشآت مهيكلة لا يتم توحيدها
    1. طبيعة الحصص
    2. طبيعة المخاطر
9. حصص ملكية غير قابلة للتحديد
10. حصص مسيطرة مستحوذ عليها بنية الاستبعاد

1. هدف السياسة

تهدف هذه السياسة إلى تحديد متطلبات الإفصاح عن المعلومات التي من شأنها أن تتيح لمستخدمي البيانات المالية تقييم ما يلي:

1. الطبيعة والمخاطر المتعلقة بحصص الجهات الحكومية في جهات/ منشآت تابعة بغض النظر عن توحيدها أو عدمه في البيانات المالية الموحدة للجهة الحكومية، بالإضافة إلى الطبيعة والمخاطر المتعلقة بالترتيبات المشتركة والمنشآت الزميلة والجهات/ المنشآت المهيكلة والتي لا يتم توحيدها في البيانات المالية الموحدة؛
2. تأثير وجود هذه الحصص على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للجهة الحكومية المسيطرة.

2. النطاق

تنطبق هذه السياسة على الجهة الحكومية التي لديها حصة فيما يلي:

1. جهات/ منشآت تابعة؛
2. ترتيبات مشتركة (عمليات مشتركة أو مشاريع مشتركة)؛
3. منشآت زميلة؛
4. جهات/ منشآت مهيكلة لا يتم توحيدها.

3. الإفصاح عن معلومات حول الحصص في جهات/ منشآت أخرى

تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح عن البنود التالية وذلك لتحقيق هدف هذه السياسة، مع مراعاة نوعية وكمية الإفصاحات بحيث تعرض صورة واضحة لمستخدمي البيانات المالية:

1. التقديرات الهامة والافتراضات المطبقة في تحديد ما يلي:
    ✓ طبيعة حصة الجهة الحكومية في جهة/ منشأة أخرى أو ترتيب معين؛
    ✓ نوع الترتيبات المشتركة التي تمتلك الجهة الحكومية حصة فيها؛
    ✓ أن الجهة الحكومية تمثل جهة حكومية استثمارية حيثما ينطبق ذلك.
2. المعلومات المتعلقة بالحصص في:
    ✓ جهات/ منشآت تابعة؛
    ✓ ترتيبات مشتركة ومنشآت زميلة؛
    ✓ جهات/ منشآت مهيكلة لا يتم توحيدها؛
    ✓ حصص ملكية غير قابلة للتحديد؛

✓ حصص مسيطرة تم الاستحواذ عليها مع وجود نية في استبعادها.

إذا لم تكن متطلبات الإفصاح الواردة في هذه السياسة بالإضافة إلى المتطلبات الواردة في هذا الدليل كافية لتحقيق الهدف من هذه السياسة، فإن على الجهة الحكومية أن تفصح عن أية معلومات إضافية ضرورية لتلبية هذا الهدف.

4. تقديرات و افتراضات هامة

تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح، ضمن البيانات المالية أو بيان اخر يستخدم نفس مصطلحات البيانات المالية، عن المنهجية المتبعة في تحديد التالي:

1. أن لدى الجهة الحكومية سيطرة على جهة/ منشأة أخرى كما هو موضح في سياسة " البيانات المالية الموحدة"؛
2. أن لدى الجهة الحكومية سيطرة مشتركة على ترتيب معين مشترك أو أن لديها تأثير جوهري على جهة/ منشأة أخرى؛
3. نوع الترتيب المشترك (مشروع مشترك أو عملية مشتركة).

تطبق الجهة الحكومية متطلبات الفقرة السابقة عبر الإفصاح عن العوامل المحددة لما يلي على سبيل المثال لا الحصر:

1. أن الجهة الحكومية تسيطر على جهة/ منشأة تابعة (أو مجموعة من الجهات/ المنشآت) عندما تكون حصة الجهة الحكومية غير واضحة عبر حيازة حقوق ملكية أو أدوات دين؛
2. أن الجهة الحكومية لا تسيطر على جهة/ منشأة أخرى (أو مجموعة من الجهات/ المنشآت) على الرغم من امتلاكها لأكثر من نصف حقوق التصويت في تلك الجهة/ المنشأة (أو مجموعة الجهات/ المنشآت)؛
3. أن الجهة الحكومية تسيطر على جهة/ منشأة محددة (أو مجموعة من الجهات/ المنشآت) على الرغم من امتلاكها لأقل من نصف حقوق التصويت في تلك الجهة/ المنشأة (أو مجموعة الجهات/ المنشآت)؛
4. أن الجهة الحكومية هي عبارة عن الطرف الموكل أو هي عبارة عن وكيل؛
5. أن الجهة الحكومية لا تملك تأثير جوهري على الرغم من امتلاكها لنسبة 20% أو أكثر من حقوق التصويت في جهة/ منشأة أخرى؛
6. أن الجهة الحكومية تملك تأثير جوهري على الرغم من امتلاكها لنسبة أقل من 20% من حقوق التصويت في منشأة أخرى.

5. حالة الجهة الحكومية / المنشأة الاستثمارية

عندما تبدأ أو تتوقف المحاسبة لجهة حكومية أو منشأة عن كونها استثمارية فإنه يجب الإفصاح عن التغير في حالة الجهة الحكومية الاستثمارية والأسباب المؤدية لذلك. وعندما تعتبر الجهة الحكومية/ المنشأة على أنها استثمارية فإنه يجب الإفصاح عن التغير والأسباب

المؤدية لذلك، بالإضافة إلى تأثير هذا التغير على البيانات المالية المعروضة للفترة على أن تشمل هذه الإفصاحات على ما يلي:

1. إجمالي القيمة العادلة للجهات/ المنشآت التابعة في تاريخ التوقف عن توحيد بياناتها المالية؛
2. إجمالي الربح أو الخسارة المحتسبة في تاريخ التوقف؛
3. بند بيان الأداء المالي الذي تم فيه الاعتراف بالربح أو الخسارة المذكورة في الفقرة 2، وذلك في حالة عدم عرض الربح أو الخسارة بشكل منفصل في بيان الأداء المالي.

6. حصص في جهات/ منشآت تابعة

يتوجب على الجهة الحكومية أن تفصح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي البيانات المالية الموحدة على:

1. فهم مكونات الكيان الاقتصادي؛
2. فهم الحصص غير المسيطرة في نشاطات الكيان الاقتصادي وفي التدفقات النقدية؛
3. تقييم وتوضيح طبيعة ومدى تأثير القيود الهامة المفروضة على قدرة الكيان الاقتصادي على استخدام أصوله والوصول إليها وتسوية التزاماته؛
4. تقييم وتوضيح طبيعة وتغيرات المخاطر المرافقة لحصص الكيان الاقتصادي في جهات/ منشآت مهيكلة تم توحيدها؛
5. تقييم نتائج التغيرات في حصص الملكية والتي لا تؤدي إلى خسارة للسيطرة؛
6. تقييم نتائج خسارة السيطرة على جهة/ منشأة تابعة خلال فترة إعداد التقارير المالية.

عند وجود اختلاف بين تاريخ أو فترة البيانات المالية لجهة/ لمنشأة تابعة وبين تاريخ أو فترة البيانات المالية الموحدة، فإن على الجهة الحكومية الإفصاح عما يلي:

1. تاريخ نهاية فترة التقارير المالية للبيانات المالية للجهة/ للمنشأة التابعة؛
2. سبب استخدام تواريخ أو فترات متباينة.

6.1. الحصص غير المسيطرة في نشاطات الكيان الاقتصادي وفي التدفقات النقدية

على الجهة الحكومية أن تفصح عما يلي فيما يخص كل جهة حكومية/ منشأة تابعة تحتوي على حصص غير مسيطرة جوهرية:

1. اسم الجهة/ المنشأة التابعة؛
2. المقر والشكل القانوني للجهة/ للمنشأة التابعة والمكان التي تعمل فيه؛
3. نسبة الحصص غير المسيطرة في الجهة الحكومية/ المنشأة التابعة من صافي الأصول؛
4. نسبة حقوق التصويت الخاصة بالحصص غير المسيطرة في الجهة الحكومية/ المنشأة التابعة وذلك في حال اختلافها عن النسبة السابقة في صافي الأصول؛

5. الفائض أو العجز المخصص للحصص غير المسيطرة في الجهة الحكومية/ المنشأة التابعة خلال فترة التقارير المالية؛
6. الحصص غير المسيطرة المتراكمة في الجهة/ المنشأة التابعة في نهاية فترة التقارير المالية؛
7. توزيعات الأرباح أو أية توزيعات أخرى مدفوعة للحصص غير المسيطرة في الجهة الحكومية/ المنشأة التابعة؛
8. معلومات مالية ملخصة عن الجهة/ المنشأة التابعة والتي تساعد مستخدمي البيانات المالية على فهم مدى الحصص غير المسيطرة في هذه الجهة/ المنشأة التابعة وفي أنشطتها وفي تدفقاتها النقدية. من الممكن أن تحتوي هذه المعلومات على معلومات حول الأصول قصيرة الأجل والأصول طويلة الأجل والالتزامات قصيرة الأجل والالتزامات طويلة الأجل والإيرادات والفائض والعجز وذلك على سبيل المثال لا الحصر. يجب أن تعرض هذه المعلومات الملخصة قبل إدخال قيود الحذف والاستبعاد الداخلية.

6.2. طبيعة ومدى القيود أو العوائق الهامة

يتوجب الإفصاح عما يلي فيما يخص طبيعة القيود المفروضة على الكيان الاقتصادي:

1. القيود الهامة المفروضة في الترتيبات الملزمة (كالقيود القانونية والتنظيمية والتعاقدية) والتي تحد من القدرة على الوصول إلى الأصول أو استخدامها أو تحد من القدرة على تسوية الالتزامات الخاصة بالكيان الاقتصادي مثل:
   - ✓ القيود التي تحد من قدرة الجهة الحكومية المسيطرة أو الجهات/المنشآت التابعة لها على تحويل النقد أو الأصول بين الجهات/المنشآت ضمن الكيان الاقتصادي.
   - ✓ الضمانات أو الشروط الأخرى التي قد تقيد توزيعات الأرباح أو أية توزيعات أخرى أو دفعات القروض أو السلف فيما بين الجهات/المنشآت ضمن الكيان الاقتصادي.
2. طبيعة ومدى قدرة الحصص غير المسيطرة على وضع قيود جوهرية على إمكانية استخدام أصول الكيان الاقتصادي والوصول إليها وإمكانية تسوية الالتزامات (كوجود حاجة للحصول على موافقة الأقلية على استخدام أصل معين أو تسوية التزام معين).
3. القيمة الدفترية للأصول والالتزامات في البيانات المالية الموحدة والتي تنطبق عليها هذه القيود.

6.3. طبيعة المخاطر المتعلقة بحصص الجهة الحكومية في جهات حكومية/ منشآت مهيكلة يتم توحيدها

في حال تم تقديم دعم مالي أو أي دعم آخر إلى جهة/ منشأة مهيكلة تم توحيدها وذلك من قبل الجهة الحكومية المسيطرة أو إحدى الجهات/ المنشآت التابعة لها، على الرغم من عدم وجود ترتيبات ملزمة لذلك، فإنه يتوجب الإفصاح عما يلي:

1. نوع ومبلغ الدعم المقدم والحالات التي تم فيها تقديم الدعم المالي للجهة/ للمنشأة المهيكلة؛

2. أسباب تقديم الدعم.

في حال تم تقديم دعم مالي أو أي دعم آخر إلى جهة/ منشأة مهيكلة لا يتم توحيدها وذلك من قبل الجهة المسيطرة أو إحدى الجهات/ المنشآت التابعة برغم عدم وجود ترتيبات ملزمة لذلك، فإنه يجب الإفصاح عن العوامل المتعلقة والمسببة لهذا القرار في حال أدى تقديم هذا الدعم إلى حدوث سيطرة من قبل الجهة/ المنشأة الداعمة على الجهة/ المنشأة المدعومة.

على الجهة الحكومية أن تفصح عن أية نية حالية لتقديم دعم مالي أو أي دعم آخر إلى جهة/ منشأة مهيكلة يتم توحيدها بما يشمل هذا الدعم من مساعدة لهذه الجهة/ المنشأة في الحصول على الدعم المالي.

6.4. نتائج التغيرات في حصة الجهة المسيطرة في منشأة تابعة والتي لا تؤدي إلى خسارة للسيطرة

على الجهة الحكومية أن تعرض جدولاً مبيناً للتأثيرات الحاصلة على مالكي الجهة/ المنشأة التابعة عند حدوث تغييرات في صافي الأصول في هذه الجهة/ المنشأة.

6.5. نتائج خسارة السيطرة على منشأة تابعة سابقاً في فترة التقارير المالية

على الجهة الحكومية أن تفصح عن الربح أو الخسارة المحتسبة الناتجة عن خسارة السيطرة وفقاً لسياسة "البيانات المالية الموحدة" حيثما ينطبق وذلك بالإضافة إلى ما يلي:

1. نسبة الربح أو الخسارة المتعلقة بقياس أي استثمار محتفظ به في الجهة/ المنشأة التي سبق السيطرة عليها وبالقيمة العادلة في تاريخ خسارة السيطرة؛
2. بند (أو بنود) بيان الأداء المالي الذي تم فيه الاعتراف بالربح أو الخسارة إذا لم يتم الاعتراف بالربح أو الخسارة بشكل منفصل في بيان الأداء المالي.

7. حصص في ترتيبات مشتركة ومنشآت زميلة

يتوجب على الجهة الحكومية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالترتيبات المشتركة والمنشآت الزميلة والتي تمكن مستخدمي البيانات المالية من تقييم ما يلي:

1. الطبيعة والمدى والتأثيرات المالية لحصة الجهة الحكومية في ترتيبات مشتركة وفي منشآت زميلة بما يشمل طبيعة وتأثيرات علاقة الجهة الحكومية مع المستثمرين الذين يرتبطون مع الجهة الحكومية بعلاقة سيطرة مشتركة أو تأثير جوهري على ترتيبات مشتركة ومنشآت زميلة؛ و
2. طبيعة وتغيرات المخاطر المرتبطة بالحصص في مشاريع مشتركة ومنشآت زميلة.

7.1. الطبيعة والمدى والتأثيرات المالية لحصة الجهة الحكومية في ترتيبات مشتركة وفي منشآت زميلة

على الجهة الحكومية الإفصاح عن التالي فيما يخص الترتيبات المشتركة والمنشآت الزميلة:

1. فيما يخص كل من الترتيبات المشتركة والمنشآت الزميلة والتي تعتبر ذات أهمية جوهرية بالنسبة للجهة الحكومية المعدة للتقارير المالية:
   - ✓ اسم الترتيب المشترك أو المنشأة الزميلة؛
   - ✓ طبيعة علاقة الجهة الحكومية مع الترتيب المشترك أو المنشأة الزميلة (كشرح طبيعة أنشطة الترتيب المشترك أو المنشأة الزميلة وتوضيح فيما إذا كانت هذه الأنشطة ذات أهمية استراتيجية لأنشطة الجهة الحكومية)؛
   - ✓ المقر والشكل القانوني للترتيب المشترك أو المنشأة الزميلة والمكان التي تعمل فيه؛ و
   - ✓ نسبة حصة الجهة الحكومية من الملكية أو من حقوق المشاركة ونسب الجهة الحكومية من حقوق التصويت في حال اختلافها عن النسبة السابقة.
2. فيما يخص كل من المشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة والتي تعتبر ذات أهمية جوهرية بالنسبة للجهة الحكومية المعدة للتقارير المالية:
   - ✓ الطريقة المتبعة في قياس الاستثمار في المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة فيما إذا كانت عبر طريقة حقوق الملكية أو طريقة القيمة العادلة؛
   - ✓ معلومات مالية ملخصة حول المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة والتي تساعد مستخدمي البيانات المالية على فهم حصص الحصص غير المسيطرة في الجهة/ المنشأة التابعة وأنشطتها وتدفقاتها النقدية. من الممكن أن تحتوي هذه المعلومات الملخصة على معلومات حول الأصول قصيرة الأجل والأصول طويلة الأجل والالتزامات قصيرة الأجل والالتزامات طويلة الأجل والإيرادات والفائض والعجز والاستهلاك والإطفاء ومصاريف الفوائد على سبيل المثال للحصر؛
   - ✓ القيمة العادلة لاستثمارات الجهة الحكومية في المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة إذا وجد سعر لهذه الاستثمارات في سوق مدرج وكانت الجهة الحكومية تسجل هذه الاستثمارات محاسبياً باتباع طريقة حقوق الملكية.
3. معلومات مالية كما هو محدد في حول استثمارات الجهة الحكومية في مشاريع مشتركة ومنشآت زميلة والتي ليست ذات أهمية جوهرية بشكل فردي:
   - ✓ إجمالي المشاريع المشتركة بشكل مجمع، علماً أن هذه المشاريع ليست ذات أهمية جوهرية بشكل فردي؛ و
   - ✓ إجمالي المنشآت الزميلة بشكل مجمع، علماً أن هذه المنشآت ليست ذات أهمية جوهرية بشكل فردي. كما يجب أن تعرض هذه المعلومات المجمعة للمنشآت الزميلة بشكل منفصل عن المعلومات المجمعة للمشاريع المشتركة.
4. القيمة الدفترية الإجمالية التجميعية لحصص الجهة الحكومية في الترتيبات المشتركة والمنشآت الزميلة (والتي تعتبر غير جوهرية إذا ما قيست بشكل فردي) والتي يتم

تسجيلها محاسبياً وفق طريقة حقوق الملكية. كما يجب الإفصاح عن القيمة التجميعية للإيرادات

والفائض أو العجز ومقدار الضريبة والربح أو الخسارة ما قبل الضريبة نتيجة استبعاد أصول أو تسوية التزامات من عمليات غير مستمرة كما ينطبق.

تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح عما يلي:

1. طبيعة ومدى أية قيود جوهرية (كالقيود الناتجة عن ترتيبات ملزمة أو تمويلية أو متطلبات قانونية بين المستثمرين ذوي السيطرة المشتركة أو التأثير الجوهري على مشروع مشترك أو منشأة زميلة) تحد من قدرة المشاريع المشتركة أو المنشآت الزميلة على تحويل الأموال إلى الجهة الحكومية نقداً أو من خلال توزيعات أرباح أو توزيعات مشابهة بالإضافة إلى تقليل إمكانية تسديد القروض والسلف الممنوحة من قبل الجهة الحكومية.
2. عندما يوجد اختلاف بين تاريخ أو فترة البيانات المالية للمشروع المشترك أو للمنشأة الزميلة مع تطبيق طريقة حقوق الملكية في المحاسبة وبين تاريخ أو فترة البيانات المالية للجهة الحكومية، فإن على الجهة الحكومية الإفصاح عما يلي:
   - تاريخ نهاية فترة التقارير المالية للبيانات المالية للمشروع المشترك أو المنشأة الزميلة؛
   - سبب استخدام تواريخ أو فترات متباينة؛
3. حصة الجهة الحكومية غير المعترف بها من خسائر المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة الخاصة بفترة التقارير المالية وبشكل تراكمي وذلك في حالة توقف الجهة الحكومية عن الاعتراف بحصتها من الخسائر في المشروع المشترك أو المنشأة الزميلة عند تطبيق طريقة حقوق الملكية في التسجيل المحاسبي.

7.2. مخاطر متعلقة بحصة الجهة الحكومية في المشاريع المشتركة والمنشآت الزميلة

على الجهة الحكومية الإفصاح عما يلي:

1. التعهدات غير المسجلة والمتعلقة بمشاريعها المشتركة وبشكل منفصل عن التعهدات الأخرى. قد تسبب هذه التعهدات تدفقات نقدية مستقبلية صادرة وقد تكون على شكل تعهد بالتمويل أو بتقديم الخدمات أو بشراء حصص من جهات/منشآت أخرى؛
2. الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة الخاصة باستثمار الجهة الحكومية في مشاريع مشتركة أو منشآت زميلة بشكل منفصل عن الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة الخاصة بالجهة المسيطرة (إلا في حالة كون احتمالية الخسارة بعيدة).

8. حصص في جهات/منشآت مهيكلة لا يتم توحيدها

تمتلك الجهة/ المنشأة المهيكلة لبعض أو كل من الخصائص التالية:

1. أنشطة محددة أو مقيدة؛
2. هدف محدد وصريح في نطاق عملياتها؛
3. لا تملك التمويل الكافي لتمويل أنشطتها بدون الحصول على دعم خارجي؛
4. يتم تمويلها عبر أدوات تعاقدية مرحلية مرتبطة بالجهة المسيطرة عليها؛

قد تمثل شراكة بين جهة حكومية ومنشأة من القطاع الخاص (على سبيل المثال) منشأة مهيكلة، على ألا تكون هذه الشراكة هي عبارة عن مشروع مشترك مسير وفق ترتيبات ملزمة.

إن تمويل إحدى الجهات/ المنشآت من قبل جهة حكومية بحد ذاته، لا يعتبر كاف لتصنيف هذه الجهة/ المنشأة على أنها جهة/ منشأة مهيكلة.

على الجهة الحكومية أن تفصح عن المعلومات التي تتيح لمستخدمي بياناتها المالية ما يلي:

1. فهم طبيعة ومدى حصص الجهة الحكومية في جهات/ منشآت مهيكلة والتي لا يتم توحيدها؛
2. توضيح طبيعة وتغيرات المخاطر المتعلقة بهذه الحصص.

8.1. طبيعة الحصص

إذا لم يتم عرض المعلومات الإفصاحية اللازمة من قبل الجهة الحكومية فيما يخص حقوق رعاية لجهة/ منشأة مهيكلة لا يتم توحيدها (قد يكون السبب هو عدم امتلاك حصة في هذه الجهة/ المنشأة كما في تاريخ إعداد التقارير المالية)، فإنه يتوجب على الجهة الحكومية الإفصاح عن المعلومات التالية:

1. كيفية تحديد الجهة الحكومية للجهات/ المنشآت المهيكلة التي تم تقديم الرعاية لها؛
2. الإيرادات من الجهات/ المنشآt المهيكلة خلال فترة التقارير المالية وأنواع هذه الإيرادات؛ و
3. القيمة الدفترية لكل الأصول المحولة إلى هذه الجهات/ المنشآت المهيكلة خلال الفترة وذلك كما هي هذه القيمة في تاريخ التحويل.

يتوجب على الجهة الحكومية أن تعرض معلومات الإفصاح على شكل جدول توضيحي (إلا في حالة وجود شكل عرض أفضل)، كما يجب أن تصنف أنشطة الرعاية إلى تصنيفات مناسبة.

8.2. طبيعة المخاطر

تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح عن المعلومات التالية في شكل جدول توضيحي إلا إذا وجد شكل أفضل للعرض:

1. القيمة الدفترية للأصول والالتزامات المعترف بها في البيانات المالية والمتعلقة بحصص في جهات/ منشآت مهيكلة لا يتم توحيدها؛
2. بنود بيان المركز المالي للجهة الحكومية التي تم فيها الاعتراف بهذه الأصول أو الالتزامات؛
3. المبلغ الذي يمثل أقصى خسارة ممكن أن تتعرض لها الجهة الحكومية من جراء امتلاكها لحصص في جهات/ منشآت مهيكلة لا يتم توحيدها، بما يشمل الإفصاح عن الطريقة التي حددت فيها هذه الخسارة. في حالة عدم تمكن الجهة الحكومية من تحديد قيمة الخسارة القصوى المعرضة لها، فيتوجب عندها الإفصاح عن هذه الحقيقة وأسبابها؛ و
4. مقارنة القيمة الدفترية للأصول والالتزامات المتعلقة بحصص الجهة الحكومية في جهات/ منشآت مهيكلة لا يتم توحيدها مع القيمة التي تمثل أقصى خسارة ممكن أن تتعرض لها الجهة الحكومية من جراء امتلاكها لهذه الحصص.

في حالة تقديم الدعم (دعم مادي أو أي دعم آخر) من قبل جهة حكومية إلى جهة/ منشأة مهيكلة لا يتم توحيدها، بالرغم من عدم وجود ترتيبات ملزمة بذلك (كشراء أصول من هذه الجهة/ المنشأة المهيكلة)، فإن على الجهة الحكومية أن تفصح عما يلي:

1. نوع ومبلغ الدعم المقدم والحالات التي تم فيها تقديم العون في الحصول على الدعم المالي؛
2. أسباب تقديم هذا الدعم.

9. حصص ملكية غير قابلة للتحديد

تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي بياناتها المالية من فهم طبيعة ومدى حصص ملكية الجهة الحكومية الغير قابلة للتحديد في جهات حكومية/منشآت أخرى.

10. حصص مسيطرة مستحوذ عليها بنية الاستبعاد

إن من مسؤوليات الجهات الحكومية أن تضمن صحة الوضع الاقتصادي في نطاق مسؤولياتها لذلك من الممكن أن تتدخل أحياناً لمنع عواقب حدوث فشل في جهة أو منشأة ما. إن هذا النوع من التدخل قد يؤدي أحياناً إلى منح الجهة الحكومية سيطرة على تلك الجهة/ المنشأة المعرضة للخطر بالرغم من عدم وجود نية لدى الجهة الحكومية بإبقاء السيطرة على هذه الجهة/ المنشأة التابعة، وإنما هناك نية لبيع أو استبعاد حصة الجهة فيها. إذا كان هناك ضرورة لإعادة هيكلة الجهة/ المنشأة لتسهيل عملية استبعادها فإن عملية إعادة الهيكلة هذه

قد تستغرق سنة أو أكثر وبالتالي فقد تحتفظ الجهة الحكومية المسيطرة على بعض الأصول أو الالتزامات المتبقية في نهاية عملية إعادة الهيكلة. وبالتالي، على الجهات الحكومية، ماعدا الجهات الحكومية الاستثمارية، أن تفصح عن المعلومات المتعلقة بالحصص في جهات/ منشآt تابعة والتي يكون لدى الجهة الحكومية سيطرة عليها ونية أو إرادة فعلية لاستبعاد هذه الحصص مباشرة عند تبيان وجود سيطرة وذلك في تاريخ التقارير المالية.

من الممكن أن تقوم الجهة الحكومية بالاستحواذ على حصص مسيطرة في جهات/ منشآت أخرى مع وجود نية لدى الجهة المسيطرة لاستبعاد جزء أو كل من حصصها من خلال تطبيق لأهداف سياسة الحكومة الحكومية.

يجب الإفصاح في إيضاحات البيانات المالية عن المعلومات التالية الخاصة بكل جهة/ منشأة:

1. اسم الجهة/ المنشأة التابعة ووصف لأنشطتها الرئيسية؛
2. السبب وراء عملية الاستحواذ والعوامل المحددة لوجود سيطرة؛
3. تأثير عملية توحيد الجهة/ المنشأة التابعة ضمن البيانات المالية الموحدة للجهة المسيطرة بما يشمله من تأثير على الأصول والالتزامات والإيرادات والمصاريف وصافي الأصول؛ و
4. المنهجية الحالية المتبعة في عملية الاستبعاد والطريقة والتوقيت المتوقع للقيام بذلك.

يجب عرض الإفصاحات المطلوبة في الفقرة السابقة في تاريخ كل تقرير مالي وذلك إلى أن تقوم الجهة المسيطرة باستبعاد حصصها في الجهة/ المنشأة التابعة أو إلى أن تتوقف نية الاستبعاد لدى الجهة المسيطرة وفي كلتا الحالتين يجب أن يتم الإفصاح عما يلي:

1. حقيقة حدوث استبعاد للجهة/ المنشأة التابعة أو حقيقة تغير نية الاستبعاد لدى الجهة المسيطرة؛
2. تأثير الاستبعاد أو تغير نية الاستبعاد على البيانات المالية الموحدة للجهة المسيطرة.

يجب إضافة إشارة مرجعية إلى أية إيضاحات إضافية متعلقة بالفقرات أعلاه حينما تكون هذه الإيضاحات مطلوبة في هذه السياسة أو في أي معيار آخر من سياسات محاسبة الاستحقاق.

الملحق 1 – حصص في جهات حكومية لا يتم توحيدها (الجهة/ المنشأة الاستثمارية – سياسة "البيانات المالية الموحدة")

تقوم الجهة الحكومية/ المنشأة الاستثمارية التي تطبق استثناء التوحيد بحسب شروط سياسة "البيانات المالية الموحدة" والذي يتم من خلاله المحاسبة عن الاستثمارات في هذه الحالة بالقيمة العادلة من خلال الفائض أو العجز بالإفصاح عن ذلك.

على الجهة الحكومية الاستثمارية أن تفصح عن التالي وذلك بالنسبة لكل منشأة تابعة لها لا يتم توحيدها:

1. اسم المنشأة التابعة؛
2. المقر والشكل القانوني والمكان التي تعمل فيه المنشأة التابعة؛
3. نسبة صافي الأصول المملوكة من قبل الجهة الحكومية الاستثمارية ونسبة حقوق التصويت في حال اختلافهما.

إذا كانت الجهة الحكومية الاستثمارية مسيطرة أيضاً على جهة حكومية استثمارية أخرى، فإن على الجهة الحكومية الاستثمارية المسيطرة أن تفصح أيضاً عن الاستثمارات التابعة من قبل الجهة الحكومية الاستثمارية التابعة لها. قد يتم الإفصاح إما في البيانات المالية للجهة المسيطرة أو في البيانات المالية للجهات/ منشآt التابعة.

يجب أن تقوم الجهة الحكومية الاستثمارية بالإفصاح عما يلي:

1. طبيعة ومدى أية قيود مفروضة من خلال ترتيبات ملزمة (كالقيود المفروضة عبر ترتيبات تعاقدية أو قانونية أو ترتيبات اقتراض) تحد من قدرة الجهات/ المنشآت التابعة والتي لا يتم توحيدها على تحويل الأموال إلى الجهة الحكومية الاستثمارية على شكل توزيعات أرباح نقدية أو أية توزيعات أخرى بالإضافة إلى الحد من القدرة على تسديد القروض والسلف الممنوحة من قبل الجهة الاستثمارية.
2. أية نية حالية لتقديم دعم مالي أو أي دعم آخر إلى جهة/ منشأة تابعة لا يتم توحيدها بما يشمل هذا الدعم من الالتزام والنية بتقديم المساعدة لهذه الجهة/ المنشأة في الحصول على الدعم المالي.

في حالة تقديم الدعم (دعم مادي أو أي دعم آخر) من قبل جهة حكومية استثمارية أو أحد الجهات/ المنشآت التي تسيطر عليها إلى جهة/ منشأة أخرى تابعة لا يتم توحيدها، بالرغم من عدم وجود ترتيبات ملزمة بذلك (كشراء أصول من المنشأة التابعة أو مساعدتها في الحصول على الدعم المالي اللازم)، فإن على الجهة الحكومية أن تفصح عما يلي:

1. نوع ومبلغ الدعم المقدم والحالات التي تم فيها تقديم الدعم المالي للجهة/ للمنشأة المهيكلة؛
2. أسباب تقديم هذا الدعم.

في حال تم تقديم دعم مالي أو أي دعم آخر إلى جهة/ منشأة مهيكلة لا يتم توحيدها وذلك من قبل الجهة الحكومية الاستثمارية أو إحدى الجهات/ المنشآت التابعة لها برغم عدم وجود ترتيبات ملزمة لذلك، فإنه يجب الإفصاح عن العوامل المتعلقة والمسببة لهذا القرار في حال أدى تقديم هذا الدعم إلى حدوث سيطرة من قبل الجهة/ المنشأة الداعمة على الجهة/ المنشأة المدعومة.

السياسة 29 – تقارير القطاعات

جدول محتويات سياسة تقارير القطاعات

1. هدف السياسة 408
2. النطاق 408
3. تقديم التقارير حسب القطاعات 408
3.1. هياكل التقارير المالية 408
3.2. قطاعات الخدمات والقطاعات الجغرافية 409
3.3. تحديد القطاعات الخدمية 409
3.4. تحديد القطاعات الجغرافية 410
3.5. القطاعات المتعددة 410
3.6. تقديم تقارير عن هياكل غير مناسبة 410
4. إيراد ومصروف وأصول والتزامات القطاع 411
4.1. أصول القطاع 411
4.2. التزامات القطاع 412
4.3. إيرادات القطاع 412
4.4. مصاريف القطاع 412
4.5. ربط البنود مع القطاعات 413
4.6. أصول القطاع والتزاماته وإيراده ومصروفه 413
5. السياسات المحاسبية للقطاع 414
6. الأصول المشتركة 414
7. القطاعات المحددة حديثاً 414
8. الإفصاحات 415
8.1. معلومات إضافية حول القطاع 416
8.2. أمور أخرى حول الإفصاح 416
8.3. الأهداف التشغيلية للقطاع 417

1. هدف السياسة

تهدف هذه السياسة إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاعات الخدمية أو الجغرافية. وتساعد هذه السياسة مستخدمي البيانات المالية على فهم أداء للجهة الحكومية بشكل أفضل، والتعرف على المصادر المخصصة لدعم الأنشطة الرئيسية للجهة الحكومية، وتعزيز شفافية التقارير المالية وتمكين الجهة الحكومية من الوفاء بالتزاماتها.

2. النطاق

يتم تقديم معلومات القطاعات للبيانات المالية الموحدة فقط إذا وجدت، حيث لا تتوجب هذه السياسة الإفصاح عن معلومات القطاعات للبيانات المالية المنفصلة للجهة الحكومية ضمن الكيان الاقتصادي.

تقدم كل من البيانات المالية على مستوى الجهات الحكومية المختلفة وكذلك البيانات المالية الموحدة نظرة عامة على:

1. الأصول المسيطر عليها والالتزامات؛
2. تكلفة الخدمات المقدمة؛
3. الإيرادات المحصلة لتمويل توريد خدماتها.

وذلك لأنه في معظم الحالات، تكون أنشطة الجهة الحكومية واسعة النطاق، وتشمل سلسلة واسعة من المناطق الجغرافية المختلفة أو المناطق ذات الخصائص الاقتصادية الاجتماعية المتفاوتة، إلى درجة يصبح فيها من الضروري تقديم تقارير عن المعلومات أعلاه ومعلومات غير مالية مفصلة عن قطاعات معينة في الجهة الحكومية وذلك لتقديم معلومات مناسبة لأغراض المسائلة واتخاذ القرارات.

3. تقديم التقارير حسب القطاعات

تحدد الجهات الحكومية أنشطتها وتقدم تقاريرها المالية بشكل يعكس تصنيفات الموازنة التي تستخدمها الإدارة العليا في الجهة الحكومية؛ بالإضافة إلى أي مستخدمين آخرين. ويتم هذا التصنيف لأغراض تتضمن:

1. تقييم الأداء السابق للجهة الحكومية ومدى تحقيق أهدافها، وتأدية مسؤوليتها الإدارية؛
2. اتخاذ القرارات حول توزيع الموارد من قبل الجهة الحكومية كقطاعات منفصلة.

3.1. هياكل التقارير المالية

غالبا ما يتم تجميع المعلومات المالية على مستوى الحكومة بكاملها وتقدم بطريقة تعكس:

1. التصنيفات الاقتصادية الرئيسية للأنشطة التي تقوم بها الحكومة، مثل الصحة والتعليم والدفاع والخدمات الاجتماعية (قد تعكس هذه التصنيفات الوظيفية للإحصاءات

المالية الحكومية التي وضعتها الحكومة) والأنشطة التجارية الرئيسية التي تتولاها مؤسسات الأعمال الحكومية، مثل محطات الكهرباء والبنوك ومنشآت التأمين التي تملكها الدولة؛ أو
2. مسؤوليات أعضاء الحكومة التنفيذية عن مجموعة مهام. وتعكس هذه المسؤوليات غالباً وليس دائماً، التصنيفات الاقتصادية في البند (1) أعلاه وقد تنشأ اختلافات لأن المسؤوليات عن مجموعة مهام قد تجمع تصنيف أو أكثر من التصنيفات الاقتصادية أو تتوافق مع هذه التصنيفات.

إذا لم تكن الأنشطة محددة بالشكل المتوقع، تتطلب هذه السياسة الحكم المهني في تحديد أنشطة الجهة الحكومية التي ينبغي أن تجمع وتصنف كقطاعات منفصلة وتقدم حولها تقارير في البيانات المالية لأغراض المسائلة واتخاذ القرارات. وبالتالي يتعين على الجهة الحكومية المعدة عند إعداد بياناتها المالية مراعاة ما يلي عند تحديد أنشطة قطاعاتها:

1. الهدف من تقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع؛
2. توقعات أفراد المجتمع وممثليهم المنتخبين أو المعينين فيما يخص الأنشطة الرئيسية للجهة الحكومية؛
3. الخصائص النوعية لمعلومات التقارير المالية وتتضمن مدى ملائمة وموثوقية وإمكانية مقارنة المعلومات المالية التي صدرت حولها التقارير عن القطاعات المختلفة للجهة الحكومية مع مرور الوقت؛
4. ما إذا كان هيكل قطاع معين يعكس الأساس الذي ترتكز عليه الهيئة الحاكمة لطلب المعلومات المالية ليتمكنا من تقييم أداء الجهة الحكومية السابق في تحقيق أهدافها ولاتخاذ القرارات حول توزيع الموارد لتحقيق أهداف الجهة الحكومية في المستقبل.

3.2. قطاعات الخدمات والقطاعات الجغرافية

تصنف أنواع القطاعات التي تقدم الجهة الحكومية تقارير حولها إلى ما يلي:

1. قطاعات خدمية: وتتمثل بالقطاعات المتعلقة بالمهام التي وجدت الجهة الحكومية من أجلها. وعادة ما تدار الجهات الحكومية حسب خطوط خدمات تقدمها لأن ذلك يعكس:
    - طريقة تحديد المخرجات الرئيسية؛
    - مراقبة إنجازاتها؛
    - تحديد حاجاتها من الموارد وموازنتها.
2. قطاعات جغرافية: وتتمثل بالقطاعات المتعلقة بالأماكن المعينة التي وجدت الجهة الحكومية من أجل خدمتها.

3.3. تحديد القطاعات الخدمية

عند تحديد ما إذا كانت مخرجات الجهة الحكومية (مثل السلع والخدمات) ذات صلة وبالتالي يجب تصنيفها كقطاعات لأغراض تقديم التقارير المالية، يتم الأخذ في الاعتبار ما يلي:

1. الأهداف التشغيلية الأساسية للجهة الحكومية والسلع والخدمات والأنشطة التي تتعلق بتحقيق كل من تلك الأهداف، وما إذا كانت الموارد موزعة وخصصت في الموازنة على أساس مجموعات السلع والخدمات؛
2. طبيعة السلع والخدمات المقدمة أو الأنشطة المنفذة؛
3. طبيعة عملية الإنتاج و/ أو توصيل الخدمة وعملية التوزيع أو آليتها؛
4. خصائص الزبون أو مستهلك السلع أو الخدمات؛
5. الطريقة التي تدار بها الجهة الحكومية أو التي تقدم بها التقارير حول المعلومات المالية إلى الإدارة العليا والمجلس الحاكم؛
6. طبيعة البيئة التنظيمية إن كان هذا مناسباً (مثلا دائرة أو سلطة قانونية) أو القطاع الحكومي (مثلا قطاع مالي أو مرافق عامة أو حكومة عامة).

يمكن أن تنظم الجهة الحكومية وتقدم تقارير داخلية حسب ما تراه مناسباً بناء على القوانين والقواعد السارية على أساس إقليمي سواء ضمن أو عبر الحدود الوطنية أو المحلية أو ضمن أو عبر الدولة أو غيرها من حدود السلطة. في مثل هذه الحالات، يعكس النظام الداخلي لتقديم التقارير هيكل قطاع جغرافي.

3.4. تحديد القطاعات الجغرافية

تشمل العوامل التي سيتم أخذها بعين الاعتبار عند تحديد ما إذا كان يجب تقديم تقارير حول المعلومات المالية على أساس جغرافي ما يلي:

1. التشابه في الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في مختلف أقاليم الدولة؛
2. العلاقات بين الأهداف الأساسية للجهة الحكومية والأهداف المختلفة لأقاليم الدولة؛
3. ما إذا كانت خصائص تقديم الخدمات والظروف التشغيلية تختلف باختلاف أقاليم الدولة؛
4. الطريقة التي تدار بها الجهة الحكومية أو التي تقدم بها التقارير حول المعلومات المالية إلى الإدارة العليا والمجلس الحاكم؛
5. الاحتياجات أو المهارات أو المخاطر الخاصة التي ترتبط بالعمليات المنفذة في منطقة معينة.

3.5. القطاعات المتعددة

في بعض الحالات، قد تقدم الجهة الحكومية التقارير الداخلية حول إيراد القطاع ومصروفاته وأصوله والتزاماته على أساس أكثر من هيكل قطاع واحد، مثلا على أساس كلا القطاعين الخدماتي والجغرافي. وغالبا ما يوفي تقديم التقارير على أساس قطاعات الخدمات

والقطاعات الجغرافية في البيانات المالية الخارجية معلومات مفيدة إذا كان تحقيق أهداف الجهة الحكومية متأثرا بشكل كبير بالمنتجات والخدمات المختلفة التي تقدمها، وأيضاً بالمناطق الجغرافية التي تقدم فيها هذه السلع والخدمات. وعلى نحو مشابه، وعلى مستوى الحكومة الحكومية ككل، قد تتبنى إحدى الحكومات أساسا للإفصاح:

1. يعكس إفصاحات الحكومة العامة وقطاع التمويل العام والقطاع التجاري؛
2. يلحق تحليل قطاع الحكومة العام على سبيل المثال، إفصاحات قطاعية حسب الهدف أو الوظيفة؛

في هذه الحالات، يمكن تقديم التقارير حول القطاعات بشكل منفصل أو بشكل مصفوفات. كما يمكن تبني هيكل تقارير قطاعية أساسية وثانوية بحيث توفر إفصاحات محدودة عن القطاعات الثانوية.

3.6. تقديم تقارير عن هياكل غير مناسبة

غالبا ما تعكس نشاطات القطاعات تصنيفات الموازنة (على سبيل المثال: الموازنة تعكس أبواب معينة "مصاريف الموظفين، المصاريف التشغيلية، المصاريف الرأسمالية)، إلا أنه في بعض الحالات يمكن للجهة الحكومية هيكلة التقارير المقدمة للهيئة الحاكمة والإدارة العليا المالية داخليا على أساس يميز الإيرادات والمصروفات والأصول والالتزامات المتعلقة بأنشطة لا تعتمد على موازنة (على سبيل المثال: إيرادات من المخالفات، إيرادات من الرسوم، إيرادات من تقديم خدمات، إلخ...). في هذه الحالات، يكون من غير المرجح أن تتوافق تقارير القطاعات تلك الأهداف المذكورة في هذه السياسة لأنها لا تقدم معلومات ذات صلة للمستخدمين.

في بعض الحالات، قد لا تقدم التقارير المالية التفصيلية حسب قطاع الخدمات والقطاع الجغرافي أو حسب أنشطة أخرى، ولكنها تعد بحيث تعكس النفقات فقط حسب طبيعتها (مثل الأجور والإيجار والتموين والتملك الرأسمالي) على أساس أطر تتوافق مع مخصصات الموازنة المطبقة في الجهة الحكومية. قد يحدث هذا حين يكون الغرض من تقديم التقارير المالية إلى الهيئة الحاكمة والإدارة العليا هو أن تبين الامتثال لتفويضات الإنفاق. وحين يكون تقديم التقارير الداخلية (حسب ما تراه مناسباً بناء على القوانين والقواعد السارية) مبنيا بهدف تقديم معلومات حول الامتثال فقط، فإن استخدام نفس أساس تقديم التقارير داخليا للأغراض الخارجية لا يفي متطلبات هذه السياسة.

حين لا يعكس هيكل تقديم التقارير الداخلية في إحدى الجهات الحكومية متطلبات هذه السياسة، ستحتاج الجهة الحكومية لأغراض تقديم التقارير الخارجية إلى تحديد القطاعات التي تطابق تعريف القطاع المنصوص عليه في هذه السياسة والإفصاح عن المعلومات المطلوبة بموجب هذه السياسة.

4. إيراد ومصروف وأصول والتزامات القطاع

4.1. أصول القطاع

تعامل أصول القطاع وفقا للقواعد التالية:

1. إذا تضمنت إيرادات القطاع إيراد فائدة أو أرباح أسهم، فإن أصول القطاع تتضمن الذمم المدينة أو القروض أو الاستثمارات ذات العلاقة أو الأصول الأخرى المنتجة للإيرادات؛
2. تتضمن أصول القطاع الاستثمارات التي يتم محاسبتها بموجب طريقة حقوق الملكية فقط إذا تم دمج صافي الفائض (العجز) من هذه الاستثمارات في إيرادات القطاع؛
3. تم تحديد أصول القطاع بعد خصم الالتزامات ذات العلاقة التي وردت على أنها مقاصة مباشرة في بيان المركز المالي للجهة الحكومية.

مثال: أمثلة على أصول القطاعات

- الأصول المتداولة المستخدمة في الأنشطة التشغيلية للقطاع
- الممتلكات والآلات والمعدات
- والأصول التي تخضع لعقود الإيجار التمويلية
- والأصول غير الملموسة
- الشهرة المتعلقة بالقطاع.

وإذا أدخل بند معين للاستهلاك أو الإطفاء في مصروف القطاع، فإن الأصل ذي العلاقة يدخل أيضا ضمن أصول القطاع. وأصول القطاع لا تشمل الأصول المستخدمة للأغراض العامة للجهة الحكومية أو لأغراض المكتب الرئيسي.

4.2. التزامات القطاع

إذا كان المصروف القطاعي لقطاع معين يشمل مصروف الفائدة فإن التزاماته القطاعية تشمل الالتزامات التي تحمل فائدة.

مثال: أمثلة على التزامات القطاعات

- الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى
- الالتزامات المستحقة
- المبالغ المقبوضة مقدما من أعضاء المجتمع لتزويد البضائع والخدمات،
- مخصصات ضمان المنتجات الناشئة عن أي أنشطة تجارية للجهة الحكومية
- المطالبات الأخرى المتعلقة بتزويد البضائع والخدمات.

لا تشمل التزامات القطاع القروض والالتزامات المتعلقة بالأصول الخاضعة لعقود الإيجار التمويلية والالتزامات الأخرى التي يتم تحملها للتمويل وليس للأغراض التشغيلية.

4.3. إيرادات القطاع

تُعامل إيرادات القطاع وفقا للقواعد التالية:

1. لا يشمل إيراد الفائدة أو أرباح الأسهم بما في ذلك الفائدة المستحقة على المبالغ المدفوعة مقدماً أو القروض لقطاعات أخرى، إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي؛
2. لا يشمل أرباح بيع استثمارات أو الأرباح الناجمة عن إطفاء الديون، إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي.
3. يشمل إيراد القطاع حصة الجهة الحكومية من صافي فائض (عجز) المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة أو الاستثمارات الأخرى التي تمت المحاسبة عليها بموجب طريقة حقوق الملكية وذلك فقط إذا دخلت هذه البنود ضمن الإيراد الموحد أو الإجمالي للجهة الحكومية.

4.4. مصاريف القطاع

تعامل مصاريف القطاع وفقا للقواعد التالية:

1. لا يشتمل على الفائدة بما في ذلك الفائدة التي يتم تحملها على المقبوضات المقدمة أو قروض من قطاعات أخرى، إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي؛
2. لا يشتمل على خسائر بيع الاستثمارات أو الخسائر الناجمة عن إطفاء الدين إلا إذا كانت عمليات القطاع ذات طبيعة مالية بشكل رئيسي؛
3. لا يشتمل على حصة الجهة الحكومية من صافي عجز أو خسائر منشآt زميلة أو مشاريع مشتركة أو استثمارات أخرى تمت المحاسبة عليها بموجب طريقة حقوق الملكية؛
4. لا يشتمل على المصروفات الإدارية العامة ومصروفات المكتب الرئيسي وغيرها من المصروفات التي تنشأ على مستوى الجهة الحكومية وتتعلق بالجهة الحكومية ككل، على أنه يتم في بعض الأحيان تحمل تكاليف على مستوى الجهة الحكومية نيابة عن قطاع معين، وتعتبر تلك التكاليف هي مصروفات قطاعية إذا كانت تتعلق بالأنشطة التشغيلية للقطاع ويمكن أن تنسب بشكل مباشر أو تخصص للقطاع على أساس معقول.

4.5. ربط البنود مع القطاعات

لتحديد البنود التي يمكن أن تعزى مباشرة أو تخصص بشكل معقول للقطاعات ينظر إلى نظام التقرير المالي الداخلي للجهة الحكومية كنقطة بداية، لأنه من الممكن نسب المبالغ التي حددت للقطاعات لأغراض تقديم التقارير المالية الداخلية مباشرة أو بشكل معقول للقطاعات لغرض قياس الإيراد والمصروف والأصول والالتزامات لهذه القطاعات.

بشكل عام يمكن لمنشآت القطاع العام أن تحدد (أ) تكاليف تقديم مجموعات معينة من السلع والخدمات أو تكاليف تنفيذ أنشطة معينة (ب) والأصول اللازمة لهذه الأنشطة. وتعد هذه المعلومات ضرورية لأغراض التخطيط والرقابة. إلا أنه في حالات عديدة يتم تمويل عمليات الوكالات الحكومية ومنشآت القطاع العام الأخرى عن طريق تخصيص بنود معينة بحيث تعكس طبيعة الفئات الرئيسية للمصروفات والنفقات. قد لا تكون هذه البنود التي يتم تخصيصها مرتبطة بخطوط خدمات محددة أو أنشطة وظيفية أو أقاليم جغرافية. وفي بعض الحالات، قد لا يكون ممكناً تخصيص الإيراد مباشرة إلى قطاع معين أو تخصيصه لقطاع معين على أساس معقول. وبشكل مشابه، قد يكون من غير الممكن تخصيص بعض الأصول والمصروفات والالتزامات مباشرة، أو تخصيصها على أساس معقول، إلى قطاعات فردية لأنها تدعم مجموعة كبيرة من أنشطة تقديم الخدمات في عدد من القطاعات أو لأنها متصلة بشكل مباشر بأنشطة الإدارة العامة ولا يمكن تحديدها كقطاع منفصل. عند إعداد التقارير فإن الإيراد والمصروف والأصول والتزام غير المنسوب أو غير المخصص الى قطاع معين يتم عرضه في التقرير كمبالغ غير مخصصة عند مطابقة إفصاحات القطاع مع إجمالي إيراد الجهة الحكومية.

قد تشترك الجهات الحكومية ووكالاتها في ترتيبات مع منشآت من القطاع الخاص لتوفير السلع والخدمات أو لتنفيذ أنشطة أخرى. أحيانا تأخذ هذه الترتيبات شكل مشروع مشترك أو استثمار في منشأة زميلة تتم المحاسبة عنها بموجب طريقة حقوق الملكية. في هذه الحالة، يشمل إيراد القطاع حصة القطاع من صافي الفائض (العجز) الذي تمت المحاسبة عنه بموجب طريقة حقوق الملكية، في إيراد الجهة الحكومية وذلك عندما يمكن تخصيصه مباشرة أو تخصيصه بموثوقية للقطاع على أساس معقول.

4.6. أصول القطاع والتزاماته وإيراده ومصروفه

يجب الرجوع الى المعايير المناسبة لتخصيص التكاليف إلى القطاعات.

مثال: تخصيص التكاليف حسب المعايير

أمثلة لتخصيص التكلفة في سياسات محاسبة الاستحقاق لحكومة عجمان، تتم حسب ما يلي:

سياسة محاسبة الاستحقاق لحكومة عجمان:

- المخزون - يقدم إرشاد حول تخصيص تكاليف المخزون
- الإيرادات من عقود الإنشاء - الذي يقدم إرشاد حول تخصيص تكاليف العقود.
- بيانات التدفق النقدي - إذا كان يجب إدخال السحب المصرفي المكشوف كمكون للنقد أم يجب اعتباره في التقارير كقروض.

5. السياسات المحاسبية للقطاع

تتطلب سياسة "البيانات المالية الموحدة" حذف العمليات والأرصدة بين المنشآt المسيطر عليها عند عمليات توحيد البيانات المالية. إلا أنه يجب تحديد إيراد القطاع ومصروف القطاع وأصول القطاع والتزامات القطاع قبل أن تتم عملية حذف العمليات والأرصدة بين الوحدات

ضمن الجهة الحكومية الاقتصادية كجزء من عملية التوحيد، الى الحد الذي تكون فيه هذه الأرصدة والمعاملات هي بين المنشآت ضمن قطاع واحد.

يجب أن تكون السياسات المحاسبية المتبعة في البيانات المالية المنفصلة للجهة الحكومية نفس السياسات المحاسبية المتبعة في تحضير البيانات المالية الموحدة.

تشمل السياسات المحاسبية للقطاع سياسات تتعلق بالتحديد بتقديم التقارير حول القطاعات مثل طريقة تسعير الحوالات بين القطاعات وأساس تخصيص إيرادات ومصروفات القطاعات. وبغرض تلبية هذه المتطلبات، فقد يلزم الإفصاح عن السياسات الخاصة بقطاع معين.

تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح عن معلومات إضافية حول القطاعات عندما تكون معدة على أساس غير السياسات المحاسبية المعتمدة للبيانات المالية الموحدة أو البيانات المالية للجهة الحكومية فقط شريطة أن:

1. تكون المعلومات ملائمة لأغراض تقييم الأداء واتخاذ القرارات؛
2. يتم وصف أسس القياس لهذه المعلومات الإضافية بشكل واضح.

6. الأصول المشتركة

يجب تخصيص الأصول التي يشترك باستخدامها قطاعان أو أكثر للقطاعات بشرط أن يتم تخصيص إيراداتها ومصروفاتها كذلك لهذه القطاعات. وتعتمد طريقة تخصيص بنود الأصول والالتزامات والإيراد والمصروف للقطاعات على عوامل مثل طبيعة هذه البنود والأنشطة التي يقوم بها القطاع. وليس من الممكن أو المناسب تحديد أساس واحد للتخصيص تتبناه كافة الجهات الحكومية، كما أنه ليس من المناسب فرض تخصيص بنود الجهة الحكومية الخاصة بالأصول والالتزامات والإيراد والمصروف التي تتعلق بقطاعين أو أكثر إذا كان الأساس الوحيد لعمل تلك التخصيصات عشوائيا أو صعب الفهم. وفي نفس الوقت هناك تداخل في تعريفات إيراد القطاع ومصروف القطاع وأصول القطاع والتزامات القطاع، لذلك يجب أن تكون التخصيصات الناجمة منسجمة. وتبعاً لذلك يتم تخصيص الأصول المستخدمة بشكل مشترك للقطاعات بشرط أن توزع إيراداتها ومصروفاتها ذات العلاقة كذلك على تلك القطاعات. فعلى سبيل المثال يتم إدخال أصل ضمن أصول القطاع بشرط إدراج الاستهلاك أو الإطفاء عند قياس مصروف القطاع.

7. القطاعات المحددة حديثاً

يمكن تقديم التقارير حول قطاعات جديدة في البيانات المالية. فعلى سبيل المثال، يمكن للجهة الحكومية تغيير هيكل تقديم التقارير الداخلية فيها من هيكل قطاع خدمات إلى هيكل قطاع جغرافي وقد ترى الإدارة أن من المناسب اعتماد هذا الهيكل القطاعي الجديد لأغراض تقديم التقارير الخارجية أيضا. وقد تباشر الجهة الحكومية القيام بأنشطة هامة جديدة أو إضافية، أو تزيد الحد الذي يقدم فيه نشاط كان في السابق يعمل كخدمة دعم داخلية لتقديم خدمات إلى أطراف خارجية. في هذه الحالات يمكن تقديم التقارير عن القطاعات الجديدة

للمرة الأولى في البيانات. وفي هذه الأحوال، تتطلب هذه السياسة إعادة صياغة البيانات للمقارنة للفترة السابقة لتعكس هيكل القطاع الحالي حيثما يكون هذا الأمر عمليا.

8. الإفصاحات

يجب على كل جهة حكومية الإفصاح عن الإيراد والمصروف لكل قطاع. كما يجب تقديم تقارير عن كل من إيراد القطاع من المساهمات وإيراد القطاع من مصادر خارجية أخرى وإيراد القطاع من عمليات مع قطاعات أخرى بشكل منفصل.

تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح عن إجمالي القيمة الدفترية لأصول والتزامات القطاع ولكل قطاع.

تقوم الجهة الحكومية بالإفصاح عن إجمالي التكلفة التي تم تكبدها خلال الفترة لامتلاك أصول القطاع المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة ولكل قطاع.

الإفصاح عن طبيعة وحجم أي بنود لإيراد القطاع ومصروف القطاع التي هي ذات حجم أو طبيعة أو تكرار والتي يساعد الإفصاح عنها على توضيح أداء كل قطاع للفترة.

إذا احتسبت الجهة الحكومية نتيجة القطاع وقامت الإفصاح عنها فإنها لا تفصح عن أية تكاليف تمويلية.

تفصح الحكومية عن التدفقات النقدية للقطاعات إذا اقتضى الأمر، بما يتوافق مع متطلبات سياسة "بيانات التدفق النقدي"، الذي يتطلب أن تعرض الجهة الحكومية بيان التدفق النقدي الذي يفصل التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

الجهات الحكومية التي لا تطبق الفقرة السابقة، تفصح عن التدفقات النقدية لكل قطاع التي تخص:

1. مصروف القطاع لاستهلاك وإطفاء أصول القطاع،
2. المصروفات غير النقدية الهامة الأخرى،
3. الإيرادات غير النقدية الهامة المشمولة في إيراد القطاع،

وسيمكن هذا المستخدمين من تحديد المصادر والاستخدامات الرئيسية للنقد فيما يتعلق بأنشطة القطاع للفترة.

الإفصاح لكل قطاع عن إجمالي حصة الجهة الحكومية في صافي فائض (عجز) المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة أو الاستثمارات الأخرى التي تمت المحاسبة عنها بموجب طريقة حقوق الملكية إذا كانت كافة عمليات هذه المنشآت الزميلة تقع ضمن ذلك القطاع المنفرد بشكل جوهري. ويتم إجراء تقييم بشكل فردي لكل منشأة زميلة أو مشروع مشترك أو استثمار آخر تم احتسابه بموجب طريقة حقوق الملكية لتحديد ما إذا كانت جميع عملياته تقع ضمن قطاع واحد بشكل جوهري.

تقدم الجهة الحكومية مطابقة بين المعلومات التي يتم الإفصاح عنها للقطاعات والمعلومات الإجمالية في البيانات المالية الموحدة أو البيانات المالية للجهة الحكومية، حيث يجب

مطابقة إيراد القطاع مع إجمالي الإيراد للجهة الحكومية من المصادر الخارجية (بما في ذلك الإفصاح عن مبلغ إيراد الجهة الحكومية من المصادر الخارجية التي لم تدخل في إيراد أي قطاع). كما يجب مطابقة مصروف القطاع مع إجمالي مصروف الجهة الحكومية بطريقة تقبل المقارنة، ومطابقة أصول والتزامات القطاع مع أصول والتزامات الجهة الحكومية.

8.1. معلومات إضافية حول القطاع

إن الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات حول قطاعات الخدمات والقطاعات الجغرافية هو في الغالب مفيد للمستخدمين لأغراض المسائلة واتخاذ القرارات، وعليه، إذا قدمت الجهة الحكومية تقارير حول معلومات القطاع على أساس:

1. السلع والخدمات الرئيسية التي تقدمها الجهة الحكومية، أو البرامج التي تشغلها أو الأنشطة التي تنفذها أو قطاعات الخدمات الأخرى، فإن هذه السياسة تشجع الجهة الحكومية على تقديم التقارير عما يلي لكل قطاع جغرافي:
    - مصروف القطاع؛
    - إجمالي القيمة الدفترية لأصول القطاع؛
    - إجمالي النفقات خلال الفترة لامتلاك أصول القطاع المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة؛ و
2. القطاعات الجغرافية أو أساس آخر غير مشمول في النقطة (أ)، فإن هذه السياسة تشجع الجهة الحكومية على تقديم التقارير عما يلي حول معلومات القطاع التالية لكل قطاع خدمات:
    - مصروف القطاع؛
    - إجمالي القيمة الدفترية لأصول القطاع؛ و
    - إجمالي النفقات خلال الفترة لامتلاك أصول القطاع المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة.

8.2. أمور أخرى حول الإفصاح

عند قياس وتقديم تقارير عن إيراد القطاع من العمليات مع القطاعات الأخرى، فإنه يجب قياس التحويلات بين القطاعات بالأخذ بعين الاعتبار طبيعة كل تحويل. ويجب الإفصاح عن طبيعة التحويلات بين القطاعات أو أي تغيير في ذلك في البيانات المالية. وعند تغير قياس التحويلات، فإن هذا لا يعتبر تغييرا في السياسة المحاسبية ولا يتطلب إعادة عرض البيانات المالية.

يجب الإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية المعتمدة لتقديم التقارير حول القطاعات والتي لها تأثير جوهري على المعلومات الخاصة بالقطاع، كما يجب إعادة عرض معلومات القطاعات للفترة السابقة المعروضة لأغراض المقارنة إلا إذا كان من غير العملي القيام بذلك. ويجب أن يشمل هذا الإفصاح وصفا لطبيعة التغير وأسباب التغير وحقيقة ما إذا تم إعادة عرض معلومات المقارنة أو أنه من غير العملي إجراء ذلك، إضافة إلى التأثير

المالي للتغيير إذا كان من الممكن تحديده بشكل معقول. وإذا قامت الجهة الحكومية بتغيير أسس تصنيف قطاعاتها ولم تقم بإعادة عرض معلومات القطاعات للفترة السابقة على الأساس الجديد لأنه من غير العملي القيام بذلك، عندئذ تقوم الجهة الحكومية لغرض المقارنة تقديم التقارير عن بيانات القطاع حسب كل من الأساسين القديم والجديد للقطاعات في السنة التي تغير فيها تحديد قطاعاتها. يجب مراجعة سياسة "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" لمزيد من التوجيهات.

تتعلق بعض التغييرات في السياسات المحاسبية تحديداً بالتقارير حول القطاعات، وتشمل الأمثلة على ذلك التغييرات في تصنيفات القطاعات والتغييرات في أساس تخصيص الإيرادات والمصروفات للقطاعات. وقد يكون لهذه التغييرات أثرا هاما على معلومات القطاع الذي تقدم عنه التقارير إلا أنها لا تغير إجمالي المعلومات المالية المقدم عنها التقارير للجهة الحكومية. ولتمكين المستخدمين من فهم التغيرات يتم إذا كان ذلك عملياً إعادة عرض معلومات القطاع للفترة السابقة والتي تدخل ضمن البيانات المالية لأغراض المقارنة وذلك لتعكس السياسة المحاسبية الجديدة.

ما لم يتم الإفصاح عن ذلك في البيانات المالية أو في مكان آخر في التقرير السنوي، فعلى الجهة الحكومية أن تبين:

1. أنواع السلع والخدمات الداخلة ضمن كل قطاع خدمات تقدم عنه التقارير؛
2. تركيبة كل قطاع جغرافي تقدم عنه التقارير؛
3. إذا لم تكن الجهة الحكومية تعتمد أي من الأساسين الخدماتي أو الجغرافي للقطاعات، عليها أن تبين طبيعة القطاع والأنشطة التي يحتويها.

8.3. الأهداف التشغيلية للقطاع

ما لم يتم الإفصاح بخلاف ذلك في البيانات المالية أو في مكان آخر في التقرير السنوي، تشجع هذه السياسة الجهة الحكومية على الإفصاح عن الأهداف التشغيلية الشاملة التي تم وضعها لكل قطاع عند بداية فترة تقديم التقارير، والتعليق على مدى تحقيق تلك الأهداف.

لتمكين المستخدمين من تقييم أداء الجهة الحكومية في تحقيق الأهداف المتعلقة بتقديم خدماتها، من الضروري إعلام المستخدمين بهذه الأهداف. ولدعم هذا التقييم، يتم الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بتركيب كل قطاع وأهداف تقديم الخدمات لهذه القطاعات ومدى تحقيق تلك الأهداف. وستمكن هذه المعلومات الجهة الحكومية أيضا من الوفاء بالتزامات مساءلتها بشكل أفضل. إلا أنه في العديد من الحالات، قد تكون هذه المعلومات مشمولة في التقرير السنوي كجزء من التقرير للهيئة الحاكمة وبالتالي ليس من الضروري الإفصاح عن هذه المعلومات في البيانات المالية.