

**المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الثالث
(مايو 2000)
صافي فائض أو عجز الفترة، والأخطاء الجوهرية،
والتغير في السياسات المحاسبية.**

إقرار

تم أخذ هذا المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام أصلاً من معيار المحاسبة الدولي الثامن " صافي ربح أو خسارة الفترة، والأخطاء الجوهرية، والتغيير في السياسات المحاسبية". والذي صدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية. تم تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF) عام 2001 و ذلك ليحلوا محل لجنة معايير المحاسبة الدولية، وقد بقيت معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية فعالة إلى حين أن يتم تعديلها أو حذفها عن طريق مجلس معايير المحاسبة الدولية. وقد تمت إعادة طباعة معيار المحاسبة الدولي الثامن ضمن هذه النشرة للجنة القطاع العام التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين بعد موافقة مجلس معايير المحاسبة الدولية.

النص المصادق عليه للمعايير هو ذلك المصدر عن طريق مجلس معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية ويمكن الحصول مباشرة على نسخ من قسم النشر بمجلس معايير المحاسبة الدولية الدور السابع 166 شارع فليت، لندن، المملكة المتحدة.

7TH floor, 166 fleet street, London EC4A 2DY, United Kingdom.

E-mail: publications@iasb.org.uk

Internet : <http://www.iasb.org.uk>

حقوق الطبع لمسودات الاطلاع للمعايير وغيرها من إصدارات لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية محفوظة لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

"معيار المحاسبة الدولي، مجلس معايير المحاسبة الدولية، مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الدولية" هي علامات تجارية لمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية ويجب عدم استخدامها بدون موافقة من مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الثالث (مايو عام 2000)

صافي فائض أو عجز الفترة، والأخطاء الجوهرية، والتغيير في السياسات المحاسبية

المحتويات

الفقرات	هدف المعيار
5-1	نطاق المعيار
9-6	تعريف المصطلحات
7	المنافع الاقتصادية المستقبلية و احتمالية الخدمات
8	مؤسسات الأعمال الحكومية
9	صافي الموجودات/ حقوق الملكية
37-10	صافي فائض أو عجز الفترة
25-14	البنود غير العادية
18-17	الاستثناء من النشاطات العادية
19	من غير المتوقع ظهورها في المستقبل المنظور
20	خارج نطاق الرقابة أو تأثير المؤسسة
24-21	أمثلة على البنود غير العادية
25	الإفصاح عن البنود غير العادية
29-26	الفائض أو العجز الناتج عن النشاطات العادية
37-30	التغيير في التقديرات المحاسبية
40-38	الأخطاء الجوهرية الجوهرية
44-41	المعالجة المفضلة
47-45	المعالجة البديلة المسموح بها
54-48	التغيير في السياسات المحاسبية
58-55	تبني معيار محاسبي دولي للقطاع العام
64-59	التغييرات الأخرى في السياسات المحاسبية-المعالجة المفضلة
68-65	التغييرات الأخرى في السياسات المحاسبية- معالجة بديلة مسموح بها
70-69	تاريخ بدء التطبيق
	الملحق
	البنود غير العادية
	الأخطاء الجوهرية
	التغيير في السياسات المحاسبية
	مقارنة مع المعيار المحاسبي الدولي الثامن

المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الثالث "صافي فائض أو عجز الفترة، والأخطاء الجوهرية، والتغييرات في السياسات المحاسبية"

المعايير، المكتوبة بأحرف مائلة وبلون داكن، يجب قراءتها في ضوء الفقرات الإيضاحية المكتوبة بالخط العادي في هذا المعيار وكذلك في ضوء " تقديم المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام ". مع عدم ضرورة تطبيق المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام على البنود قليلة الأهمية النسبية.

هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وصف التبويب والإفصاح والمعالجة المحاسبية لبعض البنود في القوائم المالية من أجل أن تقوم كافة المؤسسات بإعداد وعرض القوائم المالية على أسس متجانسة وهذا يساعد المؤسسات على مقارنة قوائمها المالية مع تلك الخاصة بالفترات السابقة ومع القوائم المالية للمؤسسات الأخرى.

وعليه فإن هذا المعيار يتطلب التبويب والإفصاح للبنود غير العادية إلى جانب الإفصاح عن بعض البنود من خلال الفائض والعجز من الأنشطة الاعتيادية كما يحدد المعيار المعالجة المحاسبية للتغييرات في التقديرات المحاسبية والسياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الجوهرية.

إن الإفصاح عن البنود غير العادية في قائمة التدفق النقدي مطلوب من قبل المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الثاني قائمة التدفق النقدي.

النطاق

1. المؤسسة التي تعد وتعرض قوائمها المالية حسب أساس الاستحقاق المحاسبي يجب عليها تطبيق هذا المعيار في الفائض أو العجز من الأنشطة العادية والأنشطة غير العادية في قائمة الأداء المالي وفي المحاسبة عن التغييرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء الجوهرية، والتغير في السياسات المحاسبية.

2. من بين ما يتناوله هذا المعيار الإفصاح عن بعض بنود صافي الفائض أو العجز للفترة، ويجري الإفصاح بالإضافة إلى أي من متطلبات الإفصاح حسب المعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام بما في ذلك المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الأول عرض القوائم المالية.

3. تتم المحاسبة والإفصاح عن الأثر الضريبي على البنود غير العادية والأخطاء الجوهرية والتغييرات في السياسات المحاسبية والتي لا تعتبر بأنها تخص مؤسسات القطاع العام. إن المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر ضريبة الدخل يحتوي على إرشادات حول معالجة تأثير الضريبة، أينما يشير المعيار الدولي للمحاسبة الثاني عشر إلى البنود غير العادية، ولذا فإنه يتعين اعتبارها بنوداً غير اعتيادية طبقاً لهذا المعيار.

4. يجب تطبيق هذا المعيار على كل مؤسسات القطاع العام بخلاف مؤسسات أعمال الحكومة.

5. إن مؤسسات أعمال الحكومة يتطلب منها الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية. إن لجنة القطاع العام قد وضعت الدليل رقم (1) الإقرار المالي لمؤسسات أعمال الحكومة والتي لاحظت أن معايير المحاسبة الدولية تصلح في جميع مؤسسات الأعمال سواء كانت تابعة للقطاع الخاص أو تابعة للقطاع العام. ومع ذلك فإن الدليل رقم (1) يوصي بأن على مؤسسات أعمال الحكومة تقديم قوائمها المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية من كافة النواحي الجوهرية.

تعريفات

6. استخدمت المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني الواردة لكل منها:

السياسات المحاسبية المبادئ والقواعد والأعراف والأحكام والممارسات المحددة المتبعة من قبل المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية.

أساس الاستحقاق المحاسبي يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقد أو ما يعادل النقد) ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية الخاصة بالفترات المتعلقة بها. العناصر التي يتم الاعتراف بها في ظل أساس الاستحقاق هي الموجودات و المطلوبات و صافي الموجودات / حقوق الملكية و الإيرادات و المصروفات.

الموجودات (الأصول) موارد تسيطر عليه المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة يتوقع أن تتدفق منها منافع اقتصادية أو احتمالية خدمة مستقبلية للمؤسسة.

تكاليف الاقتراض الفائدة والمصاريف الأخرى التي تتحملها المؤسسة فيما يتعلق باقتراض الأموال.

معادلات النقدية استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة وقابلة للتحويل بسهولة لمبالغ معلومة من النقد، وليست عرضة لمخاطر هامة من حيث التغيير في القيمة.

التدفقات النقدية التدفقات الداخلة و الخارجة للنقد ومعادلات النقد.

المساهمات من المالكين المنافع الاقتصادية المستقبلية أو احتمالية الخدمة للمؤسسة التي ساهم بها أطراف من خارج المؤسسة غير تلك التي ينتج عنها التزامات للمؤسسة و التي تنشئ مصلحة مالية في صافي الموجودات / حقوق الملكية للمؤسسة و التي:

أ- نقل حقوق لكل من التوزيعات للمنافع الاقتصادية أو احتمالية الخدمة المستقبلية بواسطة المؤسسة خلال حياتها، و هذه التوزيعات هي حسب رغبة المالك أو ممثلهم، و التوزيعات لأي زيادات للموجودات عن المطلوبات في حالة تصفية المؤسسة، و/ أو

ب- يمكن بيعها أو تحويلها أو تبادلها أو استرجاعها.

السيطرة القدرة للهيمنة على السياسات المالية و التشغيلية لمؤسسة أخرى للاستفادة من أنشطتها.

العملية المتوقفة ناتجة عن بيع أو هجر عملية تمثل خط عمل رئيسي و قائم بذاته في مؤسسة و التي يمكن تمييز الموجودات و صافي الفائض أو العجز و النشاطات ماديا و عمليا و لأغراض الإقرار المالي.

التوزيعات على المالكين منافع اقتصادية مستقبلية أو احتمالية خدمات موزعة بواسطة المؤسسة لكل أو لبعض مالكيها إما كعائد على الاستثمار أو كعائد من الاستثمار.

المصروفات الانخفاض في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو احتمالية الخدمة خلال فترة الإقرار المالي على شكل تدفقات خارجة أو استهلاكات للموجودات أو زيادة في المطلوبات و التي ينتج عنها انخفاض في صافي الموجودات / حقوق الملكية غير المتعلقة بالتوزيعات على المالكين.

البنود غير العادية هي الدخل أو المصروفات التي تنشأ من أحداث أو عمليات تختلف بشكل واضح عن الأنشطة العادية للمؤسسة، ولذلك لا يتوقع أن تتكرر كثيراً أو بشكل منتظم و هي خارج سيطرة أو تأثير المؤسسة.

الأنشطة التمويلية الأنشطة التي تؤدي إلى تغييرات في حجم وتركيب رأس المال المساهم به واقتراضات المؤسسة.

المؤسسة الأجنبية عملية أجنبية لا تكون أنشطتها جزءاً مكملًا للنشاطات في المؤسسة المصدرة للإقرار المالي.

العملية الأجنبية هي مؤسسة مسيطر عليها أو زميلة أو مشروع مشترك أو فرع للمؤسسة معدة التقرير، تكون أنشطتها قائمة أو تؤدي في بلد عدا عن بلد المؤسسة المقدمة للتقارير.

الأخطاء الجوهرية هي أخطاء تكتشف في الفترة الحالية وتكون ذات أهمية بحيث أن القوائم المالية لإحدى لفترة سابقة أو أكثر لم تعد تعتبر موثوقة في تاريخ إصدارها.

مؤسسات الأعمال الحكومية هي المؤسسة ذات الصفات التالية:

- (أ) مؤسسة قادرة على عمل تعاقدات باسمها الخاص.
- (ب) منحت السلطة المالية والتشغيلية للعمل.
- (ت) تقوم ببيع سلع وخدمات في بيئة عمل طبيعية لمؤسسات أخرى بربح أو بتغطية كامل التكلفة.
- (ث) لا تعتمد على تمويل الحكومة المستمر لتستمر في العمل (عدا عن شراء الإنتاج في عملية إيجاب وقبول)
- (ج) يتم السيطرة عليها من قبل مؤسسة قطاع عام.

المطلوبات تمثل التزامات المؤسسة الحالية الناشئة عن أحداث ماضية و المتوقع أن ينتج عن تسديدها تدفق نقدي خارج من المؤسسة من مصادرها المتضمنة منافع اقتصادية أو احتمالية خدمات.

صافي الموجودات / حقوق الملكية الحصة المتبقاة في موجودات المؤسسة بعد طرح المطلوبات.

صافي الفائض / العجز يشمل المكونات التالية:

1. الفائض و العجز من النشاطات الاعتيادية، و
2. البنود غير الاعتيادية.

النشاطات التشغيلية نشاطات المؤسسة غير الاستثمارية أو التمويلية.

الأنشطة الاعتيادية هي أية أنشطة تقوم بها المؤسسة كجزء من أنشطتها التجارية أو تزويد الخدمات. و تشمل تلك الأنشطة ذات العلاقة التي تشارك بها المؤسسة لتطوير الأنشطة المصاحبة أو الطارئة أو الناتجة عن هذه النشاطات.

الإيراد إجمالي التدفق الداخل للمنافع الاقتصادية أو احتمالية الخدمة خلال فترة الإقرار للمؤسسة بحيث ينتج عن هذه التدفقات الداخلة زيادات في صافي الموجودات / حقوق الملكية، عدا عن تلك الزيادات الناشئة من مساهمات المالكين.

الفائض / العجز من النشاطات الاعتيادية القيمة المتبقاة بعد طرح المصروفات الناتجة من النشاطات الاعتيادية من الإيرادات الناتجة من النشاطات الاعتيادية.

المنافع الاقتصادية المستقبلية أو احتمالية الخدمات

7. إن الموجودات تقدم وسائل للمؤسسة للوصول إلى أهدافها، و الموجودات التي تستخدم لتقديم البضائع والخدمات وفقاً لأهداف المؤسسة ولكنها لا تولد مباشرة صافي النقد الداخل وهي توصف في هذه الحالة " احتمالية الخدمات " أما الموجودات التي تستخدم في توليد صافي النقد الداخل مباشرة توصف " بالمنافع الاقتصادية المستقبلية". لتحقيق هذه الأغراض التي من أجلها توضع الموجودات، فإن هذا المعيار يستخدم المعنى "المنافع الاقتصادية المستقبلية أو احتمالية الخدمات" لوصف المميزات الأساسية للموجودات.

مؤسسات الأعمال الحكومية

8. مؤسسات الأعمال الحكومية تشمل كل من المشروعات التجارية، مثل المنافع، والمشروعات المالية، مثل المؤسسات المالية. إن مؤسسات أعمال الحكومة في الجوهر لا تختلف عن المؤسسات التي تقدم أنشطة مماثلة في القطاع الخاص. إن مشروعات الأعمال التجارية تعمل لتحقيق الأرباح، وبالرغم من أن بعضها لديه اهتمامات و التزامات تجاه المجتمع لتقديم البضائع والخدمات إلى بعض المنتفعين والمؤسسات في المجتمع مجاناً أو بأسعار منخفضة. المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام السادس " القوائم المالية الموحدة والمحاسبة على المؤسسات المسيطر عليها " تقدم إرشاد لتحديد فيما إذا كان هنالك رقابة لأغراض الإقرار المالي، كما ويجب الرجوع إليه عند تحديد فيما إذا كانت مؤسسات أعمال الحكومة مسيطر عليها من قبل مؤسسات القطاع العام الأخرى.

صافي الموجودات/ حقوق الملكية

9. "صافي الموجودات/ حقوق الملكية" هو المصطلح حسب ما ينص عليه هذا المعيار يشير إلى المقياس المتبقي في قائمة المركز المالي (الموجودات ناقصاً منها المطلوبات). إن صافي الموجودات / حقوق الملكية يمكن أن يكون سالبا أو موجبا، وفي حالة استخدام مصطلح آخر بدلاً من صافي الموجودات/ حقوق الملكية فإن المعنى يكون واضح.

صافي الفائض أو العجز للفترة

10. يجب شمول جميع بنود الإيراد والمصروفات المعترف بها في الفترة في تحديد صافي الفائض أو العجز للفترة إلا إذا سمح أو تطلب معيار محاسبي دولي آخر للقطاع العام بغير ذلك.

11. عادة ما يتم شمول جميع بنود الإيراد والمصروفات المعترف بها في الفترة في تحديد صافي الفائض أو العجز للفترة. وهذا يضم البنود غير العادية وأثار التغييرات في التقديرات المحاسبية، ولكن قد يكون هناك ظروف تؤدي إلى عدم شمول بنود محددة في صافي الفائض أو العجز للفترة الحالية. ويعالج هذا المعيار بندين من هذه البنود هما: تصحيح الأخطاء الجوهرية، وأثار التغييرات في السياسات المحاسبية.

12. تعالج معايير دولية محاسبية للقطاع العام أخرى البنود التي قد تقابل الإيراد والمصروفات ولكنها تستبعد عند تحديد صافي الفائض أو العجز. تشمل الأمثلة على ذلك فوائض إعادة التقييم على الموجودات المادية (والتي تم المحاسبة عنها وفقاً للمعايير الملزمة والخاصة بالممتلكات والتجهيزات والمعدات) والمكاسب والخسائر الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لمؤسسة أجنبية (انظر المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الرابع أثار التغيير في أسعار صرف العملات الأجنبية).

13. صافي فائض أو عجز الفترة يضم الأجزاء التالية والتي يجب الإفصاح عن كل منها في صلب قائمة الأداء المالي:

- أ- الفائض أو العجز من النشاطات العادية.
- ب- البنود غير العادية.

البنود غير العادية

14. يجب الإفصاح عن طبيعة و مبلغ كل بند غير عادي بشكل منفصل.

15. البنود غير العادية يجب الإفصاح عنها بشكل منفصل في قائمة الأداء المالي.

16. يجب أن تكون البنود غير العادية نادرة، وغير متكررة، ومادية. إن الإفصاح عن التدفق النقدي يجب أن يكون ضمن البنود غير العادية في قائمة التدفق النقدي حسب متطلبات المعيار الدولي لمحاسبة للقطاع العام الثاني. ولقد أوضح المعيار الدولي لمحاسبة للقطاع العام الثاني متطلبات الإفصاح عن البنود غير العادية من خلال قائمة التدفق النقدي. وهذا يتطلب بأن التدفق النقدي والذي من ضمنه البنود غير العادية يجب أن يُصنف كنتاج عن النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية كلما كان ذلك ملائماً كما يتم الإفصاح بطريقة منفصلة.

التمييز عن الأنشطة العادية

17. في الواقع أن جميع بنود الإيراد والمصروفات يتم تضمينها عند تحديد صافي الفائض أو العجز عن الفترة والنتيجة من الأنشطة العادية للمؤسسة.

18. ومهما كانت الأحداث أو العمليات فإنه يمكن تمييزها بوضوح من الأنشطة العادية للمؤسسة، إلا أنه يجب تحديد طبيعة تلك الأحداث أو العمليات حسب علاقتها بالأنشطة العادية التي تم تنفيذها بواسطة المؤسسة زيادة عما تم صراحة بشأن توقع ظهور تلك الأحداث. إن الحدث أو العملية يمكن أن يكون غير عادي لمؤسسة ما أو على مستوى حكومي، ولكنه غير عادي لمؤسسة أخرى أو مستوى حكومي لأن هناك فروق بين الأنشطة العادية ذات الصلة. في بيئة كل الإقرارات الحكومية فإن البنود غير العادية تكون نادرة الحدوث.

الغير متوقع حدوثها في المستقبل المنظور

19. إن الحدث أو العملية يجب أن يكون من النوع الذي لا يمكن توقعه بطريقة معقولة في المستقبل المنظور، واضعين في حسابنا البيئة التي تعمل فيها المؤسسة. إن طبيعة البنود غير العادية في مثل هذه الحالة لا يمكن توقعها في بداية فترة التقرير، ومع ذلك لا يجب تضمينها بالميزانية. إن تضمن البند في الميزانية يشترط ظهور هذا البند ومن ثم فهو ليس بنداً غير عادي.

خارج سيطرة المؤسسة أو تأثيرها

20. إن الحدث أو العملية يجب أن يكون خارج سيطرة المؤسسة أو تأثيرها، كما أن الحدث أو العملية يفترض أن تكون خارج سيطرة المؤسسة أو تأثيرها إذا كانت القرارات أو الاتجاهات ليس لها تأثير في العادة لظهور تلك العمليات أو الأحداث، ومع ذلك فإن المكاسب أو الخسائر الناتجة عن قرار المؤسسة ببيع أصل أو الاحتفاظ به لا يعتبر أمراً غير عادياً وذلك بسبب أن الحدث أصلاً قد تم خلال المؤسسة ومن ثم يعتبر من ضمن سيطرة أو تأثير الإدارة.

أمثلة على البنود غير العادية

21. الأمثلة على البنود غير العادية يجب اعتبارها من ضمن بيئة أعمال المؤسسة والمستوى الحكومي التي تعمل به. ويجب ممارسة الحكم المهني في كل حالة على حده، وبالرغم من أن الحدث يمكن أن يقابل تعريف لبند غير عادي على مستوى حكومي نوعي، فمثلاً الحكومية المحلية أو الإقليمية، من غير المستحب أن تكون أكثر الأحداث من البنود غير العادية في بيئة عمل الحكومة الأهلية.

22. والأمثلة على التكاليف المتعلقة بالأحداث أو العمليات والتي من الممكن أن تكون غير ضرورية، تعطي مؤشرات على أنها بنود غير عادية في بعض مؤسسات القطاع العام أو حسب المستوى الحكومي، وهذه الأمثلة هي:

أ- التكاليف متوسطة الأجل المتعلقة بمخصص الخدمات للاجئين حيثما تكون هناك حاجة لهذه الخدمات، فإنه لا يمكن التنبؤ بها في بداية الفترة، وهي تكون خارج المجال العادي لأنشطة المؤسسة وسيطرتها، وإذا تم تقديم تلك الخدمات في أكثر من فترة واحدة فإنها عموماً لا يمكن أن توصف بأنها غير عادية، و

ب- التكاليف المتعلقة بمخصص الخدمات التي تأتي بعد الكوارث الطبيعية أو التي من صنع الإنسان، فمثلاً مخصص الملاجئ (المأوى) للشعب الذي لا بيت له بعد الهزة الأرضية. من أجل أن يكون هذا الحدث مؤهلاً لأن يصبح حدثاً غير اعتيادي، فإننا في حاجة لأن يكون هاماً ولا يمكن عادة توقعه في المنطقة الجغرافية التي ظهر فيها أو المنطقة الجغرافية المتعلقة بالمؤسسة، كما أن مخصص خدمات الطوارئ أو إعادة الخدمات الأساسية تحتاج لأن تكون خارج مجال النشاطات العادية للمؤسسة المعنية. وعندما تكون المؤسسة مسنولة عن تقديم تلك المساعدة لهؤلاء الذين تأثروا بالكوارث الطبيعية، فإن التكاليف المتعلقة بهذا النشاط لا تمثل عموماً معنى بند غير اعتيادي.

23. ومع التباين عند منع تلك الأنشطة فإنه يجب أن تكون من ضمن سيطرة المؤسسة ونادرة الحدوث، وإلا اعتبرت غير عادية بالنسبة للمؤسسة، وهذه الأنشطة هي:

- أ. المكاسب والخسائر الناتجة عن عمليات تحويل العملات الأجنبية،
- ب. المكاسب والخسائر الناتجة عن التخلص عن نشاط للمؤسسة. و
- ج. تكاليف إعادة البناء.

24. إن إعادة بناء الأنشطة هي مثال على الأحداث التي لا يجب أن تكون غير اعتيادية سواء لمؤسسات القطاع العام المعنية أو لكافة المؤسسات التي تم دمجها في القطاع الحكومي. وهناك ثلاثة شروط من خلال معنى البند غير الاعتيادي يجب تحقيقها قبل أي تصنيف لأن يكون هذا البند غير عادي. إن إعادة البناء يمكن توضيحه وتمييزه عن الأنشطة العادية بالمؤسسة. ومع ذلك فإنه في كل مستويات المؤسسات الحكومية، فإن إعادة البناء تظهر بصرحة، وزيادة في الأهمية فإن إعادة البناء تكون دائماً من خلال السيطرة أو التأثير في كل المؤسسات الحكومية.

الإفصاح عن البنود غير العادية

25. الإفصاح عن طبيعة ومبلغ أي بند غير عادي يتم من خلال قائمة الأداء المالي أو على شكل ملحوظات القوائم المالية. وإذا تم الإفصاح كملاحظات بجوار القوائم المالية، فإن المبلغ الإجمالي للبنود غير العادية يجب الإفصاح عنه في مقدمة قائمة الأداء المالي.

الفائض أو العجز من الأنشطة العادية

26. عندما تكون بنود الإيراد والمصروف المتضمنة في الفائض أو العجز من الأنشطة العادية ذات حجم أو طبيعة أو تأثير بحيث يكون الإفصاح عنها أمراً ملائماً لتوضيح أداء المؤسسة للفترة، فإنه يجب الإفصاح عن طبيعة ومبلغ هذه البنود بشكل منفصل.

27. رغم أن بنود الإيراد والمصروفات الموصوفة في الفقرة (26) ليست بنود غير عادية، فإن طبيعة ومبلغ هذه البنود يمكن أن يكون ملائماً لمستخدمي القوائم المالية في فهم المركز المالي للمؤسسة وأدائها، وفي وضع التنبؤات عنهما، ويتم عادة الإفصاح عن مثل هذه المعلومات في إيضاحات القوائم المالية.

28. وتشمل الظروف التي يمكن أن تدعو للإفصاح بشكل منفصل عن بنود الإيراد والمصروفات الفقرة رقم (26) ما يلي:

أ- تخفيض المخزون السلعي إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، أو تخفيض الممتلكات والمصانع والمعدات إلى المبلغ القابل للاسترداد، وكذلك عكس هذه التخفيضات.

ب- إعادة تنظيم نشاطات المؤسسة وعكس أية مخصصات لتكاليف إعادة التنظيم.

ج- التخلص من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات .

د- التخلص من الاستثمارات طويلة الأجل

هـ- العمليات غير المستمرة.

و- تسوية دعاوى قضائية.

ز- مخصصات عكسية أخرى.

29. عندما يكون هناك تأثير مادي لإعادة التنظيم الحكومي على القوائم المالية ويجب أن يتضمن قائمة الأداء المالي إفصاحاً ملائماً عن مصاريف الموظفين مثل الزيادات، وإعادة التدريب، الإقامة، ومصاريف إعادة التجديد، والفائض و العجز الناتجة عن البيع أو التخلص من الموجودات.

التغييرات في التقديرات المحاسبية

30. نتيجة لحالة عدم التأكد الملازمة لنشاطات الأعمال، فإن كثيراً من بنود القوائم المالية لا يمكن أن تقاس بدقة بل يمكن تقديرها فقط. وتقوم عملية التقدير على الاجتهاد الشخصي بناءً على أحدث المعلومات المتوفرة. إن التقديرات مطلوبة، على سبيل المثال، ضريبة الدخل المستحقة للحكومة، وللديون المعدومة، والمخزون المتقادم أو الأعمار الإنتاجية أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية أو احتمالية الخدمات في الموجودات القابلة للاستهلاك وإن استخدام التقديرات المحاسبية المعقولة جزء جوهري من عملية إعداد القوائم المالية ولا يقلل من درجة الاعتماد عليها.

31. قد يكون من الضروري مراجعة التقديرات إذا حدثت تغييرات في الظروف التي بنى عليها التقدير نتيجة لمعلومات جديدة، أو خبرات أكثر أو تطورات لاحقة. وبحكم طبيعته فإن التعديل في التقدير لا يدخل ضمن تعريف البند غير العادي أو الخطأ الجوهري.

32. في بعض الأحيان يكون من الصعب التمييز بين التغيير في السياسة المحاسبية والتغيير في التقديرات المحاسبية. وتعتبر التغييرات في مثل هذه الحالات تغييرات في التقديرات ويتم الإفصاح عنها بصورة مناسبة.

33. يجب تضمين أثر التغيير في التقدير المحاسبي في تحديد صافي الفائض أو العجز في:

أ- فترة التغيير، إذا كان التغيير يؤثر على الفترة لوحدها، أو

ب- فترة التغيير، والتغييرات المستقبلية إذا كان التغيير يؤثر على كل منها.

34. يمكن أن يؤثر التقدير المحاسبي على الفترة الحالية وحدها أو على الفترة الحالية والفترات المستقبلية. على سبيل المثال، التغيير في المبلغ المقدر للديون الغير قابلة للتحويل تؤثر فقط على الفترة الحالية ولذلك يتم الاعتراف بها مباشرة. مع ذلك، فإن التغيير في التقديرات للعمر النافع أو العينة المتوقعة للاستهلاك للمنافع الاقتصادية أو احتمالية الخدمة لأصل قابل للاستهلاك تؤثر على مصروف الاستهلاك في الفترة الحالية وفي كل فترة خلال العمر النافع المتبقي للأصل. وفي كلتا الحالتين، فإنه يتم الاعتراف بأي تأثير في التغيير مرتبط في الفترة الحالية كإيراد أو مصروف في الفترة الحالية. يتم الاعتراف بالتأثير - إن وجد - على الفترات المستقبلية في تلك الفترات.

35. إن تأثير التغيير في التقدير المحاسبي يجب أن يظهر في نفس التصنيف في قائمة الأداء المالي كما ظهر سابقاً للتقدير نفسه.

36. لضمان قابلية المقارنة بين القوائم المالية في الفترات المختلفة، فإن تأثير التغيير في التقدير المحاسبي لتقديرات سبق وأن دخلت في حساب الفائض أو العجز من النشاطات العادية يجب أن تظهر في ذلك الجزء من صافي الفائض أو العجز. بينما تأثير التغيير في التقدير المحاسبي الذي سبق أن دخل كبنود غير عادي يجب أن يتم التقرير عند كبنود غير عادي.

37. يجب الإفصاح عن طبيعة ومبلغ التغيير في التقدير المحاسبي الذي له تأثير مادي في الفترة الحالية أو من المتوقع أن يكون له تأثير مادي في فترات لاحقة. وإذا كان من غير العملي تحديد المبلغ فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

الأخطاء الجوهرية

38. يمكن أن تكتشف في الفترة الحالية أخطاء حدثت في إعداد القوائم المالية في واحدة أو أكثر من الفترات السابقة. ويمكن أن تحدث الأخطاء نتيجة للأخطاء الحسابية، أو الأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية أو في تفسير الحقائق أو نتيجة للغش أو السهو. ويدخل تصحيح الأخطاء عادة في تحديد صافي الفائض أو العجز للفترة الحالية.

39. يحدث في حالات نادرة أن يكون للخطأ تأثير جوهرى على القوائم المالية لفترة سابقة أو أكثر لدرجة أن القوائم المالية لتلك الفترة لا تعود موثوقة بتاريخ إصدارها. ويشار إلى هذه الأخطاء بالأخطاء الجوهرية. ومن أمثلة الأخطاء الجوهرية شمول القوائم المالية لفترات سابقة على مبالغ ذات قيمة مادية عن أعمال تحت التنفيذ ودمج مدنية تتعلق بعقود احتيالية لا يمكن تنفيذها. ويتطلب تصحيح الأخطاء الجوهرية التي تعود لفترات سابقة إعادة بيان المعلومات المقارنة أو تقديم معلومات صورية إضافية.

40. يمكن تمييز تصحيح الأخطاء الجوهرية عن التغييرات في التقديرات المحاسبية، فالتقديرات المحاسبية بطبيعتها تقرب قد يتطلب التعديل كلما استجدت معلومات جديدة. على سبيل المثال، المكاسب أو الخسائر المعترف بها بعد تحقق الالتزام الذي لم يكن ممكناً تقديرها بموضوعية مسبقاً لا يمثل تصحيحاً لخطأ جوهرى.

المعالجة المفضلة

41. يجب بيان مبلغ التصحيح للخطأ الجوهرى العائد للفترات السابقة من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة. كما يجب إعادة بيان المعلومات المقارنة ما لم يكن القيام بذلك غير عملي.

42. يجب تقديم القوائم المالية المحتوية على معلومات مالية مقارنة لفترات سابقة وكان الخطأ الجوهرى قد تم تصحيحه في الفترة التي وقع فيها. وعليه فإن مبلغ التصحيح العائد لكل فترة في التقرير يدخل في صافي الفائض أو العجز لتلك الفترة. أما مبلغ التصحيح للفترات السابقة لتلك الظاهرة في المعلومات المقارنة في القوائم المالية فيعدل به الرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة لأقدم فترة ظاهرة في القوائم المالية. كما تعدل أية معلومات مقدمة تعود للفترات السابقة، مثل الملخصات التاريخية للقوائم المالية.

43. تعديل المعلومات المقارنة لا تنتج بالضرورة تعديل القوائم المالية الموافق عليها من المساهمين أو المسجلة أو مودعة لدى السلطات النظامية. إلا أن القوانين الوطنية قد تتطلب تعديل مثل هذه القوائم المالية.

44. على المؤسسة الإفصاح عما يلي:

أ- طبيعة الخطأ الجوهرى.

ب- مبلغ التصحيح للفترة الحالية ولكل فترة سابقة في التقرير.

ج- مبلغ التصحيح العائد لفترات سابقة لتلك المشمولة في المعلومات المقارنة. و

د- حقيقة أن المعلومات المقارنة قد تم إعادة بيانها أو أنه من غير العملي القيام بذلك.

المعالجة البديلة المسموح بها

45. إن مبلغ تصحيح الخطأ الجوهرى يجب أن يدخل في تحديد صافي الفائض أو العجز للفترة الحالية، ويجب تقديم المعلومات المقارنة كما يتم التقرير عنها في القوائم المالية للفترة السابقة، كما يجب تقديم المعلومات الصورية الإضافية طبقاً للفقرة (41) ما لم يكن من غير العملي تقديم مثل هذه المعلومات.

46. يدخل تصحيح الخطأ الجوهرى في تحديد صافي الفائض أو العجز للفترة الحالية. على أية حال ففي حالة عرض معلومات إضافية - في أعمدة منفصلة - لإظهار صافي الفائض أو العجز للفترة الحالية وأي من الفترات السابقة الظاهرة وكأن الخطأ الجوهرى قد تم تصحيحه في الفترة التي وقع فيها. قد يكون من الضروري تطبيق هذه المعالجة المحاسبية في البلدان التي يطلب فيها شمول القوائم المالية على معلومات مقارنة متفقة مع القوائم المالية المقدمة في الفترات السابقة.

47. يجب على المؤسسة أن تفصح عما يلي:

- أ- طبيعة الخطأ الجوهرى.
- ب- مبلغ التصحيح المشمول في كل فترة لها معلومات صورية مقدمة ومبلغ التصحيح العائد لفترات سابقة لتلك المشمولة في المعلومات الصورية. وإذا كان من غير العملي تقديم معلومات صورية فيجب الإفصاح عن تلك الحقيقة، و
- ج- مبلغ أي تصحيح معترف به في صافي الفائض أو العجز للفترة الحالية.

التغيرات في السياسات المحاسبية

48. يحتاج المستخدمون إلى مقارنة القوائم المالية للمؤسسة عبر فترة زمنية للتعرف على الاتجاهات في المركز المالي و الأداء و التدفقات النقدية، لذلك يجري عادة تطبيق نفس السياسات المحاسبية في كل فترة.

49. إن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية قد تم مناقشتها في المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الأول. وهو التغيير من أساس محاسبي إلى أساس محاسبي آخر ويعتبر من ضمن التغيير في السياسات المحاسبية.

50. إن التغيير في المعالجة والاعتراف أو قياس العملية أو الحدث من خلال الأساس المحاسبي يعتبر كتغيير في السياسة المحاسبية.

51. ويتحقق العرض الأفضل للأحداث والعمليات في القوائم المالية عندما تؤدي السياسة المحاسبية أو المعايير المحاسبية أو إذا كان التغيير الجديد إلى معلومات أكثر ملاءمة أو موثوقة حول المركز المالي وقائمة الأداء المالي و التدفقات النقدية للمؤسسة.

52. لا يعتبر الأتي تغييراً في السياسات المحاسبية:

- أ- تبني سياسة محاسبية لأحداث أو عمليات تختلف في جوهرها عن الأحداث والعمليات الجارية. و
 - ب- تبني سياسة محاسبية جديدة لأحداث أو عمليات لم تحدث في السابق أو كانت غير عادية.
53. إن الاتباع الأولى لسياسة إثبات الموجودات بالمبالغ المعاد تقييمها في السياسات المحاسبية. ولكن تتم معالجته كإعادة تقييم بموجب معيار محاسبي دولي آخر كالممتلكات والمصانع والمعدات، إن هذا التغيير يجب التعامل معه على أساس ذلك المعيار.

54. يطبق هذا التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي أو مستقبلي حسب متطلبات هذا المعيار. فالتطبيق بأثر رجعي يؤدي إلى تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على الأحداث والعمليات كما لو كانت هذه السياسات مستخدمة من الأصل. وعليه تطبق السياسة المحاسبية على الأحداث والعمليات من تاريخ بدء تلك البنود. بينما يعني التطبيق المستقبلي تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على الأحداث والعمليات التي تحدث بعد تاريخ التغيير، ولا يجري التعديل على الفترات السابقة سواء للرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة أو في التقرير عن صافي الفائض أو العجز للفترة الحالية لأن الأرصدة الحالية لا يجري إعادة حسابها. ولكن يجري تطبيق السياسة الجديدة على الأرصدة الحالية من تاريخ التغيير. على سبيل المثال يمكن أن تقرر المؤسسة تغيير سياساتها المحاسبية بخصوص تكاليف الاقتراض وتعمل على رسميتها بموجب المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الخامس "تكاليف الاقتراض". فالتطبيق المستقبلي يطبق السياسة الجديدة على تكاليف الاقتراض التي تحملتها المؤسسة بعد تاريخ التغيير في السياسة المحاسبية.

تبني معيار محاسبي دولي للقطاع العام

55. إن التغيير في السياسة المحاسبية نتيجة لتبني معيار محاسبي دولي للقطاع العام يجب أن يتم التعامل معه بموجب المخصصات الانتقالية المحددة، إن وجدت، في ذلك المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام. وفي غياب هذه المخصصات الانتقالية يجب تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بموجب المعالجة الأساسية في الفقرات 60، 59، 63 أو بموجب المعالجة البديلة المسموح بها في الفقرات 65، 67، 68.

56. قد تتطلب المخصصات الانتقالية في المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام إما التطبيق بأثر رجعي أو بأثر مستقبلي للتغيير في السياسة المحاسبية.

57. لقد وضع المعيار المحاسبي الدولي للقطاع العام الأول مبادئ لتطبيقها عند الاختيار والتطبيق للسياسات المحاسبية.

58. عندما لا تكون المؤسسة قد تبنت معياراً محاسبياً دولياً للقطاع العام ولم يحن موعد تطبيقه بعد، فإن من المرغوب للمؤسسة أن تفصح عن طبيعة التغيير المستقبلي في السياسة المحاسبية وعن التقدير لأثر التغيير على صافي الفائض أو العجز والمركز المالي و أو الزيادة أو النقص في النقدية أو معادلات النقدية حيثما يكون مناسباً.

تغييرات أخرى في السياسات المحاسبية - المعالجة المفضلة

59. يجب تطبيق التغيير في السياسات المحاسبية بأثر رجعي إلا إذا كان مبلغ التعديل الناتج والعائد للفترة السابقة غير قابل للتحديد بشكل معقول.

60. وأي تعديل ناتج يجب أن يتم التقرير عنه كتعديل للرصيد الافتتاحي الأرباح المدورة. كما يجب إعادة بيان المعلومات المقارنة إلا إذا كان من غير العملي القيام بذلك.

61. تعرض القوائم المالية بما فيها المعلومات المقارنة للفترة السابقة وكأن السياسة المحاسبية الجديدة مطبقة من الأصل. وعليه يعاد بيان المعلومات المقارنة لتعكس السياسة المحاسبية الجديدة. أما مبلغ التعديل العائد للفترة السابقة لتلك الظاهرة في القوائم المالية فيظهر كتعديل للرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة لأقدم فترة في التقرير. كما يجب إعادة بيان أية معلومات أخرى بخصوص الفترات السابقة مثل الملخصات التاريخية للقوائم المالية.

62. إن إعادة بيان المعلومات المقارنة لا تتطلب بالضرورة تعديل القوائم المالية التي سبقت المصادقة عليها من قبل المساهمين أو المسجلة أو المبلغة للسلطات التنظيمية. ولكن القوانين الوطنية قد تتطلب تعديل مثل هذه القوائم المالية.

63. يجب تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر مستقبلي عندما يكون من غير الممكن تحديد مبلغ التعديل للرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة المطلوب بموجب الفقرة (60) بشكل معقول عندما يكون للتغيير في السياسة المحاسبية تأثير مادي على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة يتم فيها عرض قوائمها، أو يمكن أن يكون له تأثير مادي على فترات لاحقة، يجب على المؤسسة أن تفصح عما يلي:

أ- أسباب التغيير.

ب- مبلغ التعديل للفترة الحالية ولكل فترة يتم عرض قوائمها.

ج- مبلغ التعديل العائد للفترة السابقة لتلك المشمولة في المعلومات المقارنة.

د- حقيقة أن المعلومات المقارنة قد أعيد بيانها أو أنه من غير العملي إجراء ذلك.

تغييرات أخرى في السياسات المحاسبية - المعالجة البديلة المسموح بها

64. يجب أن يطبق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي إلا إذا كان مبلغ التعديل الناتج العائد للفترة السابقة غير قابل للتحديد بشكل معقول. وأي تعديل ناتج يجب أن يدخل في تحديد صافي الفائض أو العجز للفترة الحالية. ويجب أن تقدم المعلومات المقارنة كما تم التقرير عنها في القوائم المالية للفترة السابقة. كما يجب إعداد المعلومات الإضافية الصورية بموجب الفقرة (60) (ما لم يكن من غير العملي القيام بذلك).

65. تدخل التعديلات الناتجة عن تغيير السياسات المحاسبية في تحديد صافي الفائض أو العجز للفترة. ويتم عادة تقديم معلومات إضافية مقارنة، في شكل أعمدة مستقلة، لإظهار صافي الفائض أو العجز والمركز المالي للفترة الحالية وأية فترات سابقة مشمولة كما لو كانت السياسة المحاسبية مطبقة من الأصل. وقد يكون من الضروري تطبيق هذه المعالجة المحاسبية في بلدان يتطلب تقديم القوائم المالية فيها شمول معلومات مقارنة تتفق مع القوائم المالية المقدمة في فترات سابقة.

66. يجب أن يطبق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي عندما يكون المبلغ الذي يجب أن يدخل في صافي الفائض أو العجز للفترة الحالية بموجب الفقرة (65) غير قابل للتحديد بشكل معقول.

67. عندما يكون للتغيير في السياسة المحاسبية أثر مادي على الفترة الحالية أو على أي فترة سابقة يتم عرض قوائمها، أو يمكن أن يكون له أثر مادي في فترات لاحقة، فإن على المؤسسة أن تفصح عما يلي:

أ- أسباب التغيير.

ب- مبلغ التعديل المعترف به في صافي الفائض أو العجز في الفترة الحالية، و

ج- مبلغ التعديل المشمول في كل فترة لها معلومات صورية مقدمة ومبلغ التعديل العائد للفتريات السابقة لتلك المشمولة في القوائم المالية. وإذا كان من غير العملي تقديم معلومات صورية فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

تاريخ بدء التطبيق

68. يطبق هذا المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام على القوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من الأول من شهر يولييه عام 2001 أو بعد، مع تفضيل التطبيق المبكر للمعيار.

69. عندما تعتمد المؤسسة استخدام أساس الاستحقاق المحاسبي كما هو موضح في المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام، ولأغراض إعداد التقارير المالية، ولاحقاً لسريان هذه المدة فإن المعيار يُطبق على القوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من تاريخ التنبئ أو بعده.

ملحق

هذا الملحق توضيحي ولا يمثل جزءاً من المعايير، والغرض منه توضيح تطبيق المعايير للمساعدة في شرح معانيها. يورد الملحق مقتطفات من القوائم المالية لبيان التأثيرات على العمليات الموصوفة في هذا الملحق. لا تتطابق هذه المقتطفات بالضرورة مع متطلبات الإفصاح والعرض للمعايير الدولية لمحاسبة القطاع العام.

البنود غير العادية

الأمثلة الواردة أدناه هي لتوضيح الإفصاح عن البنود غير العادية في قائمة الأداء المالي. إن البنود غير العادية في قائمة التدفقات النقدية مطلوب الإفصاح عنها في المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام رقم (2). إن التصنيف حول إن الحدث أو العملية هو غير عادي يعتمد أساساً على طبيعة الحدث وطبيعة عمل المؤسسة. كما أن الأحداث أو العمليات التي يمكن أن تكون غير عادية في مؤسسة ما قد لا تكون غير عادية في مؤسسة أخرى. وبصفة خاصة في بعض الأحداث من المرغوب فيه أن تكون غير عادية في كل مستويات أعمال الحكومة.

مؤسسة قطاع عام – قائمة الأداء المالي (مستخرج)

20×2	20×1	
7,900	8,400	فائض من الأنشطة العادية
--	(3,150)	البند غير العادي- الخسارة الناتجة عن هدم الإذاعة عبر البحار
7,900	5,250	(إيضاح رقم 1) صافي الفائض عن الفترة

مستخرج من إيضاحات حول القوائم المالية

1. في الأول من أكتوبر 20×1 تعرضت الإذاعة عبر البحار للمؤسسة للتدمير عن طريق الهزة الأرضية، وكانت نتيجة هذه العملية قد تم التقرير المرحلي عنها سابقاً في "الإذاعة". إن الخسارة الناتجة عن الهزة الأرضية تمت المحاسبة على أنها بند غير عادي على أساس أن الهزة الأرضية غير عامة في المنطقة. إن الخسائر الناتجة عن الهزة الأرضية هي صافي القيمة المسجلة لموجودات ومطلوبات العملية في تاريخ الهزة الأرضية، بلغت الإيرادات المعترف به والمتعلقة بتلك العملية من يناير 20×1 حتى أكتوبر 20×1 هي 10,000 دولار والأرباح الصافية هي 2,000 دولار.

الأخطاء الجوهرية

خلال عام 20×2 اكتشفت المؤسسة بأن الإيراد من ضريبة الدخل كان خطأ، وكانت ضريبة الدخل 6.500 دولار التي تم الاعتراف بها في عام 20×1 كان غير صحيح وتم حذفه من عام 20×1 وتم الاعتراف به كإيراد في عام 20×2. إن مسجلات المحاسبة للمؤسسة في عام 20×2 تبين أن الإيراد من الضرائب كان 60,000 دولار (ويتضمنها مبلغ 6500 دولار الضريبة التي تم الاعتراف بها في عام 20×1، ومصاريف تبلغ 86,500 دولار).

في عام 20×1 كان تقرير المؤسسة كما يلي:-

34,000	إيراد من الضرائب
3,000	رسوم من المستخدمين
30,000	إيرادات العمليات الأخرى
67,00	إجمالي الإيرادات
(60,000)	المصاريف
7,000	صافي الفائض

مؤسسة القطاع العام - قائمة الأداء المالي حسب المعالجة المفضلة (مستخرجة)

20×2 تم إعادة بيانها	20×1	
53,500	40,500	الإيرادات من الضرائب
4,00	3,000	رسوم من المستخدمين
40,000	30,000	إيرادات العمليات الأخرى
97,500	73,500	إجمالي الإيراد
(86,500)	60,000)	المصاريف
11,000	13,500	صافي الفائض

مؤسسة القطاع العام - قائمة التغيير في صاف الموجودات/ حقوق الملكية وفقاً للمعالجة المفضلة

20×2 (تم اعادة بيانها)	20×1	
17,000	10,000	الرصيد الافتتاحي المتجمع للفائض كما تم التقرير فيها سابقاً
6,000	--	تصحيح خطأ الجوهرى (إيضاح رقم 1)
23,500	10,000	
11,000	13,000	صافي الفائض
34,500	23,000	رصيد الإغلاق حسب الفائض المتراكم

مستخرجة من الإيضاحات على القوائم المالية

1- الإيراد الناتج من الضرائب بمبلغ 6,500 دولار التي تم حذفها عن طريق الخطأ من القوائم المالية لعام 20×1. إن القوائم المالية لعام 20×1 قد جرى تصحيح الخطأ بها.

مؤسسة القطاع العام - قائمة الأداء المالي وفقاً للمعالجة البديلة المسموح بها.

(صورية)		20×2	20×1	
20×2 (تم اعادة بيانها)	20×1 (تم اعادة بيانها)			
53,500	40,500	60,000	34,000	إيراد الضرائب (إيضاح رقم 1)
4,000	3,000	4,000	3,000	رسوم المستخدمين
40,000	30,000	40,000	30,000	إيرادات أخرى تشغيلية
97,500	73,500	104,000	67,000	إجمالي الإيراد
(86,500)	(60,000)	(86,500)	(60,000)	المصروفات
11,000	13,500	17,500	7,000	صافي الفائض

مؤسسة القطاع العام - قائمة التغيير في صافي الموجودات/ حقوق الملكية وفقاً للمعالجة البديلة المسموح بها.

(صورية)		20×2	20×1	
20×2 (تم اعادة بيانها)	20×1 (تم اعادة بيانها)			
17,000	10,000	17,000	10,000	الرصيد الافتتاحي للفائض المتجمع حسب التقرير السابق
6,500	--	--	--	تصحيح الخطأ الجوهرى (إيضاح رقم 1)

23,500	10,000	17,000	10,000	الرصيد الافتتاحي للفائض المجمع بعد التعديل
11,000	13,500	17,500	7,000	صافي الزيادة
34,500	23,500	34,500	17,000	رصيد الأفعال بالزيادة

مستخرجة من إيضاحات القوائم المالية

- 1- الإيراد من الضريبة والبالغ 6.500 دولار كان قد تم حذفه عن طريق الخطأ من القوائم المالية لعام 20×1. وحسب التعديل في المعلومات الصورية لعام 20×2 و 20×1 عما إذا كان الخطأ قد تم تصحيحه في عام 20×1.

التغيير في السياسات المحاسبية

خلال عام 20×2 غيرت المؤسسة سياستها المحاسبية فيما يتعلق بمعالجة تكاليف الاقتراض المنسوبة مباشرة إلى حيازة محطة الطاقة الكهربائية التي هي في مرحلة بناء. في الفترات السابقة قامت المؤسسة برسملة تكاليف الاقتراض تلك حسب المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام رقم (5) والخاص بتكاليف الاقتراض، وقررت المؤسسة اعتبار تلك التكاليف كمصروف بدلاً من رسملتها وذلك من أجل التوافق مع المعالجة المفضلة الواردة في المعيار رقم (5). قامت المؤسسة برسملة تكاليف الاقتراض وقدرها 2,600 دولار خلال عام 20×1 وكذلك 5,200 دولار خلال فترات قبل عام 20×1، جميع تكاليف الاقتراض التي حلت خلال السنوات السابقة والمتعلقة بحيازة محطة الطاقة الكهربائية قد تم رسملتها. سجلات المؤسسة المحاسبية لعام 20×2 تظهر الفائض من أنشطة تشغيلية قبل الفوائد 30,000 دولار، ومصروف الفائدة 3,000 دولار (لعام 20×2 فقط).

18,000	وفي عام 20×1 أقرت المؤسسة الفائض من الأنشطة التشغيلية قبل الفائدة
-	مصروف الفائدة
<u>18,000</u>	الربح من الأنشطة العادية قبل الضرائب

كان رصيد الفائض الافتتاحي عام 20×0 (20,000) ورصيد الإقفال الفائض كان (38,000) مؤسسة القطاع العام-قائمة الأداء المالي وفقاً للمعالجة الأساسية (مستخرجة)

20×2	20×1 (تم اعادة بيانها)	الفائض من الأنشطة التشغيلية قبل الفائدة
30,000	18,000	مصروف الفائدة
(3,000)	(2,600)	صافي الفائض من الأنشطة العادية
<u>27,000</u>	<u>15,400</u>	

مؤسسة القطاع العام-قائمة التغيير في صافي الموجودات/ حقوق الملكية وفقاً للمعالجة المفضلة.

20×2	20×1 (تم اعادة بيانها)	الرصيد الافتتاحي للفائض المجمع حسب التقرير السابق
38,000	20,000	تغيير في السياسة المحاسبية فيما يتعلق برسملة القائدة (حسب الإيضاح رقم 1)
(7,800)	(5,200)	الرصيد الافتتاحي للفائض المجمع بعد اعادة
<u>30,200</u>	<u>14,800</u>	

مقارنة مع المعيار المحاسبي الدولي الثامن

المعيار المحاسبي للقطاع العام الثالث صافي فائض أو عجز الفترة والأخطاء الجوهرية والتغيير في السياسات المحاسبية قد تم أخذه مبدئياً من المعيار المحاسبي الدولي الثامن " صافي فائض أو عجز الفترة، والأخطاء الجوهرية والتغيير في السياسات المحاسبية". إن الفروق الرئيسية بين المعيار الثالث و الثامن هي كما يلي:

- شرح إضافي للمعيار المحاسبي الثامن قد تم إضافته إلى المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الخامس لتوضيح مدى تطبيقه على مؤسسات القطاع العام.
- إن المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الخامس يستخدم مصطلحات مختلفة في بعض الأحيان عن المعيار المحاسبي الدولي الثامن ، معظم الأمثلة التي تستخدم كمصطلح هي "مؤسسة"، "الإيراد"، "قائمة الإنجاز المالية"، "قائمة المركز المالي"، "قائمة التغيير في صافي الموجودات/ حقوق الملكية" في المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الخامس. والمصطلحات المقابلة لها في المعيار المحاسبي الدولي الثامن هي "مؤسسة"، "دخل"، "قائمة الدخل"، "الميزانية العمومية"، "حقوق الملكية".
- المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الخامس يحتوي على مجموعة من التعريفات الفنية تختلف عن المصطلحات الواردة في المعيار المحاسبي الدولي الثامن فقرة الثامن.
- المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام يحتوي على تعاريف مختلفة من البنود غير العادية زيادة عن الموجودة بالمعيار المحاسبي الدولي الثامن. إن المعيار الدولي لمحاسبة القطاع العام الخامس يحتوي على متطلبات خاصة بالنسبة للبنود غير العادية حيث أنها يجب أن تكون خارج سيطرة وتأثير المؤسسة، فقرة (6).