الاستحقاق المحاسبي
Accrual Accounting

دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية

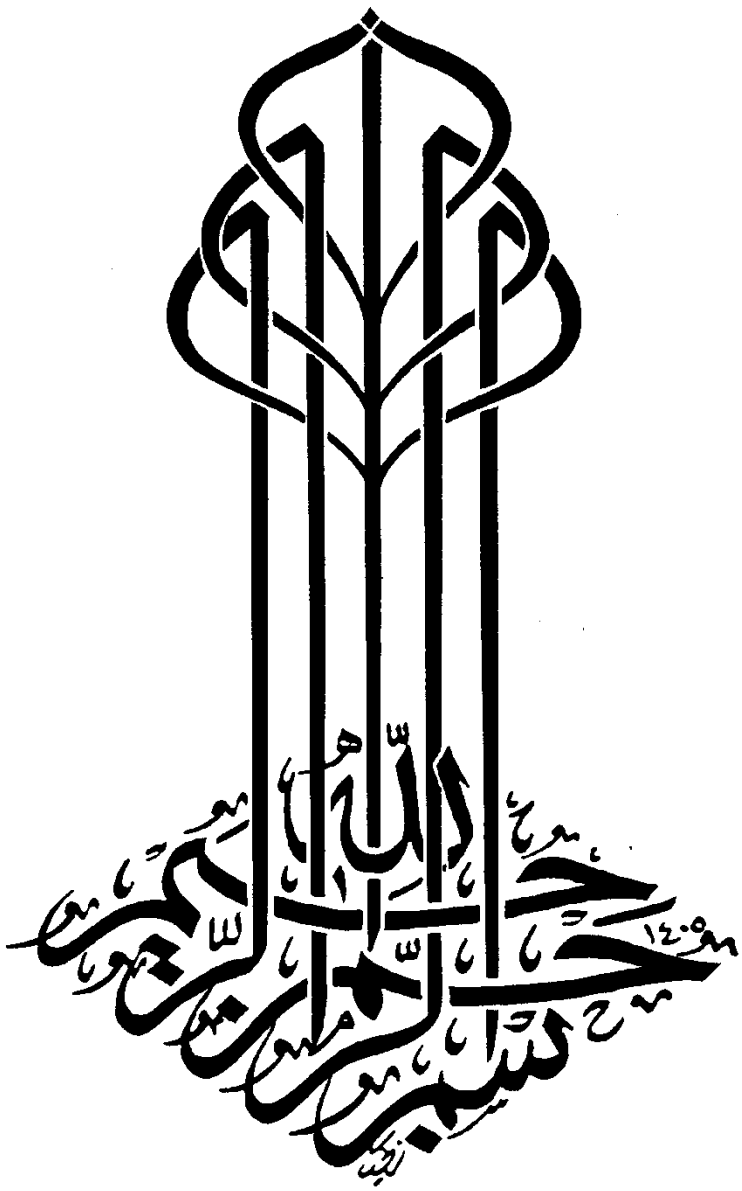
2024م

(المجلد الأول)

وزارة المالية
Ministry of Finance

حقوق التأليف والطبع والنشر محفوظة لوزارة المالية، لا يجوز اقتباس جزء من هذه المادة أو إعادة طبعها أو تصويرها بأي شكل أو خزنها في نظم إليكترونية أو ميكانيكية دون موافقة كتابية مسبقة من وزارة المالية إلا في حالات الاقتباس القصير لإجراء البحوث والدراسات مع وجوب ذكر المصدر.

معلومات التسجيل سواء لدى مصلحة
مطابع الحكومة أو مكتبة الملك فهد
الوطنية


بسم الله الرحمن الرحيم
١٤٠٩

متابعة نُسخ الدليل

النسخة	تاريخ الإصدار	رقم القرار الوزاري	تاريخ الإعتماد	ملاحظات
الإصدار الأول	مايو 2019م		مايو 2019م	تجريبي
الإصدار الثاني	يونيو 2022م	1829	1443/11/27هـ الموافق 2022/6/26م	
الإصدار الثالث	فبراير 2024م	7705	1445/8/2هـ الموافق 2024/2/12م	
الإصدار الرابع	يونيو 2025م	50	1447/1/07هـ الموافق 2025/7/02م	

معتمد من: وزير المالية

التاريخ: 1447/1/07هـ

تقديم

تضمنت رؤية المملكة العربية السعودية 2030 عدداً من المحاور أحدها (وطن طموح .. حكومته فاعلة) وتضمن هذا المحور ما نصه ((... وسنستفيد من أفضل الممارسات العالمية لتحقيق أعلى مستويات الشفافية والحوكمة الرشيدة في جميع القطاعات. وسيشمل ذلك اتخاذ كل ما هو ممكن لتفعيل معايير عالية من المحاسبة والمساءلة، عبر إعلان أهدافنا وخططنا ومؤشرات قياس أدائنا ومدى نجاحنا في تنفيذها للجميع ...))، واتخذت الدولة عدداً من المبادرات لتحقيق الرؤية ومنها صدور الأمر السامي الكريم رقم 13059 بتاريخ 1438/3/16هـ بالموافقة على تحول جميع الجهات الحكومية من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق، وأن تكون اللجنة المالية بالديوان الملكي هي اللجنة الإشرافية لمشروع التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام، وتشكيل لجنة تنفيذية للمشروع برئاسة معالي وزير المالية وعضوية كل من معالي رئيس ديوان المراقبة العامة، ومعالي الأستاذ/ هندي بن عبدالله السحيمي، وأمين اللجنة المالية بالديوان الملكي، ووكيل وزارة المالية المختص. ثم صدور الأمر السامي الكريم رقم 51574 وتاريخ 1440/09/13هـ الموافق 2019/5/18م القاضي بالموافقة على أن تتولى وزارة المالية مسؤولية اعتماد وتطوير وتحديث دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة في القطاع العام في المملكة وإصدار الآراء والتفسيرات والسياسات والإجراءات ذوات الصلة بالمحاسبة في القطاع العام في المملكة.

وقد عملت وزارة المالية - من خلال لجنة مشكلة من ذوي الاختصاص والاهتمام - على إعداد دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية وتحديثه بناء على منهجية استندت إلى تبني مفاهيم ومعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق ومواكبة التطورات عليها، مع مراعاة ما يلي:

- الإبقاء على البدائل التي أتاحها المعيار (إن وجدت) كما هي في معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام، إلا إذا تبين أن أحد الأحكام أو البدائل التي تضمنها المعيار غير ملائم للتطبيق في المملكة، وفي هذه الحالة يتم تعديل نص المعيار وبيان أسباب التعديل في الدراسة المرفقة بالمعيار، وأن يتم إضافة أي معايير محاسبية يتبين الحاجة لها في المملكة ولم تغطيها معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.
- الإبقاء على تسلسل وأرقام فقرات المعيار كما وردت في المعيار الدولي دون تعديل.
- تحديد البديل الأنسب للتطبيق من البدائل الواردة في المعيار المحاسبي (إن وجد)، ويتم النص على هذا البديل في دليل السياسات المحاسبية للقطاع العام.
- إبراز المبادئ الرئيسية في فقرات معايير محاسبة للقطاع العام بالخط السميك، وأن جميع فقرات المعايير لها قوة نفاذ متساوية سواء كانت بخط سميك أو خط عادي.

وقد بلغ عدد المواضيع التي شملها هذا الإصدار من دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية أربعة وأربعين موضوعاً تضمنت إطار مفاهيم التقارير المالية ذات

الغرض العام، وأربعين معياراً، وثلاثة إرشادات موصى بها، وتضمنت الدراسة المرفقة بكل معيار حصراً للتعديلات المدخلة على المعيار الدولي وبيان أسباب التعديلات، ويبين ما يلي ملخص لها:

التعديلات	أسباب التعديل
إضافة عنوان أعلى الفقرة (43أ)، وإضافة الفقرتين (43أ) و(154م م) إلى معيار المحاسبة للقطاع العام 33 "تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق لأول مرة" لإجازة إعفاءات مؤقتة من المتطلبات ذات الصلة بمنهجية تطبيق السياسات المحاسبية في قائمة المركز المالي الافتتاحية والقوائم المالية الانتقالية للسنة المنتهية في 30 ديسمبر 2023 والقوائم المالية الانتقالية للسنة المنتهية في 30 ديسمبر 2024	تبين للجنة معايير المحاسبة في القطاع العام أن العديد من جهات القطاع العام يواجه تحدي نتيجة للمتطلبات الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 3 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" ومعيار المحاسبة للقطاع العام 3 ومعيار المحاسبة للقطاع العام 35 "القوائم المالية الموحدة" ومعيار المحاسبة للقطاع العام 36 "الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة" ذات الصلة بمنهجية تطبيق السياسات المحاسبية المتوافقة مع معايير المحاسبة للقطاع العام والمتضمنة أن يتم عند تطبيق السياسات المحاسبية المتوافقة مع معايير المحاسبة للقطاع العام المبنية على أساس الاستحقاق تطبيقها بأثر رجعي وبشكل متسق للبنود المتماثلة ومن فترة لأخرى، حيث تؤدي هذه المتطلبات إلى تأجيل إثبات البنود المحاسبية في قائمة المركز المالي الافتتاحية والقوائم المالية الانتقالية في ظل العمل بالإعفاءات الانتقالية الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 33 المؤثرة على العرض العادل والالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام، مما رأت اللجنة معه مناسبة إجازة إعفاءات مؤقتة من تطبيق المتطلبات ذات الصلة بمنهجية تطبيق السياسات المحاسبية، بحيث تكون الإعفاءات من تطبيق هذه المتطلبات في قائمة المركز المالي الافتتاحية والقوائم المالية الانتقالية للسنة المنتهية في 30 ديسمبر 2023 والقوائم المالية الانتقالية للسنة المنتهية في 30 ديسمبر 2024 للجهات التي استفادت من الإعفاءات الانتقالية الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 33 المؤثرة على العرض العادل والالتزام بمعايير المحاسبة للقطاع العام.
تعديل الفقرة (8) من معيار المحاسبة للقطاع العام 35 "القوائم المالية الموحدة" بحيث تجيز استثناء جهات القطاع العام التجارية من طريقة توحيد القوائم المالية، وأن تتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 36 "الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة"	تبين للجنة الفنية عند استعراض تجارب عدد من الدول أنها تطبق طرق أخرى مثل طريقة حقوق الملكية في المحاسبة عن الشركات المسيطر عليها في قوائمها المالية الموحدة بدلاً من طريقة التوحيد، ويعود السبب في ذلك إلى تفاوت أنواع الأصول والخصوم للجهات التي تسيطر عليها الدولة التي تعمل في قطاعات مختلفة مما قد ينتج عنه عدم تجانس بنود القوائم المالية وطرق العرض، الأمر الذي يجعل التوحيد غير سهل وغير عملي من حيث الوقت والجهد وقد تفوق تكلفته منافعه، على حين أن طريقة حقوق الملكية تساعد على الحصول على معلومة واضحة وتقديم معلومات متجانسة في القوائم المالية الموحدة حيث أنها تعبر عن حصة الجهة في القيمة الدفترية لصافي أصول / حقوق ملكية الجهة التابعة مباشرة في جانب الأصول في القوائم المالية الموحدة.

التعديلات	أسباب التعديل
تعديل الفقرة (4) من معيار المحاسبة للقطاع العام 40 "تجميع العمليات في القطاع العام" بحيث تستثنى من نطاق المعيار جهات القطاع العام التجارية عندما يتم استثناء هذه الجهات من التوحيد والمحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 36 "الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة" عملاً بما ورد في الفقرة 8 من معيار المحاسبة للقطاع العام 35 "القوائم المالية الموحدة"	يتسق هذا التعديل مع التعديل المشار إليه أعلاه على الفقرة 8 من معيار المحاسبة للقطاع العام 35 "القوائم المالية الموحدة" والذي يسمح باستثناء جهات القطاع العام التجارية المسيطر عليها من التوحيد والمحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية وفقاً لمعيار المحاسبة للقطاع العام 36 "الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة" حيث إن محاسبة الاستحواذ الواردة في معيار المحاسبة للقطاع العام 40 "تجميع العمليات في القطاع العام" تتعارض مع تطبيق طريقة حقوق الملكية والتي يجب تطبيقها بدءًا من تاريخ الاقتناء.
تعديل تاريخ سريان المعايير بحيث يكون متوافقاً مع الخطة الاستراتيجية لمشروع تحول الجهات الحكومية إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق	صدرت معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام وتحديثاتها على مدى فترة تربو على عشرين عاما وتفاوت تاريخ السريان بين كل معيار وآخر حسب تاريخ صدوره والتطورات اللاحقة عليه، وحيث إن معايير المحاسبة للقطاع العام يتم تطبيقها لأول مرة في المملكة فقد تقرر أن يكون تاريخ تطبيق المعايير من قبل الجهات الحكومية متفقاً مع استراتيجية تحول الجهات الحكومية إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق. وتضمن كل معيار فقرة تحدد تاريخ سريانه.
إضافة معيار التقارير المالية الأولية	يهدف معيار التقارير المالية الأولية إلى تحديد محتوى القوائم المالية الأولية وتحديد مبادئ الإثبات والقياس في القوائم المالية الأولية، وحيث أن حكومة المملكة العربية السعودية بدأت بنشر تقارير ربعية لأداء الميزانية العامة للدولة، وأن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لا تتضمن معياراً يغطي التقارير المالية الأولية، فقد تم تضمين معايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية هذا المعيار.
استبعاد الفقرات المتعلقة بحلول المعايير محل إصدارات سابقة	أعِدَّت معايير المحاسبة للقطاع العام بناءً على النسخة السارية من معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، وبذلك فإن الفقرات المتعلقة بسحب المعايير السابقة لا تنطبق لكون أن المعايير صدرت في المملكة العربية السعودية لأول مرة.
استبدال بعض الأمثلة غير المتوافقة مع بيئة المملكة بأمثلة ملائمة، واستبعاد العبارات غير الملائمة	بعض الأمثلة والعبارات الواردة في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لا تتفق مع بيئة المملكة ومنها أمثلة (إنتاج الخمور من كرم العنب، وإنتاج النقانق من لحم الخنزير) وعبارة (الشريك المنزلي)، وتم استبدالها بأمثلة متوافقة مع بيئة المملكة العربية السعودية.

التعديلات	أسباب التعديل
استبدال مصطلح (وحدة عملة) بـ (ريال سعودي) كلما كان ذلك ملائماً	وردت (وحدة عملة) في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لأن المعايير تخاطب جميع الدول، ولذا تم اختيار العملة الوطنية (الريال السعودي) لكونها أكثر ملاءمة.
استكمال بعض العبارات الناقصة في المعيار الدولي، وتصحيح بعض الإشارات المرجعية إلى أرقام الفقرات في المعيار الدولي المرتبطة بها	ربط الإشارات المرجعية بالفقرات التي لا تخصها ونقص بعض العبارات لا يمكن من إيصال المعنى المطلوب لمطبق المعيار، ولذا تم تصحيحها بعد استشارة الخبراء الفنيين.

هذا وينطبق دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية على جهات القطاع العام التي تتوافر فيها جميع الخصائص التالية:

أ- تكون مسؤولة عن تقديم الخدمات[1] لمنفعة العموم و/ أو إعادة توزيع الدخل والثروة.

ب- تقوم بتمويل أنشطتها بشكل رئيس - مباشرة أو غير مباشرة - عن طريق الضرائب و/ أو التحويلات من مستويات أخرى في الحكومة، أو المساهمات الاجتماعية، أو الاستدانة، أو الرسوم.

ج- لا يكون هدفها الأساسي تحقيق أرباح.

[1] تتضمن الخدمات تقديم السلع والخدمات والمشورة بشأن السياسات، بما في ذلك إلى جهات قطاع عام أخرى.

الفـــهرس

الموضوع	رقم المعيار
المجلد الأول	
إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام	-
معايير المحاسبة للقطاع العام:	
عرض القوائم المالية	1
قائمة التدفقات النقدية	2
السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء	3
آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	4
تكاليف الاقتراض	5
الإيراد من المعاملات التبادلية	9
التقرير المالي في الاقتصادات ذات التضخم الجامح	10
عقود الإنشاء	11
المخزون	12
الأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية	14
العقارات الاستثمارية	16
التقارير القطاعية	18
المخصصات، والالتزامات المحتملة، والأصول المحتملة	19
الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة	20
الهبوط في قيمة الأصول غير المولدة للنقد	21
الإفصاح عن المعلومات المالية حول قطاع الحكومة العامة	22
الإيراد من المعاملات غير التبادلية (الضرائب والتحويلات)	23
عرض معلومات الموازنة في القوائم المالية	24
الهبوط في قيمة الأصول المولدة للنقد	26
الزراعة	27
المجلد الثاني	
الأدوات المالية: العرض	28
الأدوات المالية: الإثبات والقياس	29

الموضوع	رقم المعيار
الأدوات المالية: الإفصاح	30
الأصول غير الملموسة	31
ترتيبات امتياز تقديم الخدمات (المانح)	32
تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام لأول مرة	33
القوائم المالية المنفصلة	34
القوائم المالية الموحدة	35
الاستثمارات في الجهات الزميلة والمشاريع المشتركة	36
الترتيبات المشتركة	37
الإفصاح عن الحصص في الجهات الأخرى	38
منافع الموظفين	39
تجميع العمليات في القطاع العام	40
المجلد الثالث	
الأدوات المالية	41
المنافع الاجتماعية	42
عقود الإيجار	43
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة	44
العقارات والآلات والمعدات	45
القياس	46
التقارير المالية الأولية	101
إرشادات الممارسات الموصى بها:	
1- التقرير عن الاستدامة المالية طويلة الأجل للجهة	RPG 1
2- تقرير مناقشة وتحليل القوائم المالية	RPG 2
3- التقرير عن معلومات أداء الخدمات	RPG 3
قائمة المصطلحات المعرفة	-