خلفية أساسية عن أساس الاستحقاق المحاسبي

مقدمة:

إن التحول من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق هو محور مشروع التحول في جهات القطاع العام إلى تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام، حيث صدر الأمر السامي الكريم رقم (13059) وتاريخ 16/3/1438هـ القاضي بالموافقة على مشروع تحول جميع الجهات الحكومية من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي، وأن تتولى اللجنة المالية بالديوان الملكي واللجنة التنفيذية التي يرأسها معالي وزير المالية الاشراف على تنفيذ المشروع.

ويُنظر إلى تطبيق المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق على أنها أداة مُحفزة لتحسين إدارة المالية العامة ومتابعة الأداء، حيث أن تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام ليس غاية في حد ذاته ولكنه أداة مُحفزة لتوفير قوائم مالية ذات جودة عالية، والأهم من ذلك تحسين الأداء التشغيلي.

لذا تعرض هذه الوحدة خلفية أساسية عن تطبيق أساس الاستحقاق بحيث توضح الفرق بينه وبين الأساس النقدي، والمنافع التي سوف تنتج من تطبيقه، وكذلك استعراض عام للدورة المحاسبية وفقاً لأساس الاستحقاق في القطاع العام.

1/1 الفرق بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق

إن السؤال الذي يجب معرفة وإدراك إجابته جيداً قبل البدء في أي خطوة فعلة لفهم وتطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي هو:

ما هو أساس الاستحقاق المحاسبي؟ وكيف يختلف عن الأساس النقدي؟

الأساس النقدي

يرتكز الأساس النقدي في مضمونه على أن التسجيل لكافة العمليات المالية يتم من خلال تسجيل المصروفات فقط حال دفعها، وتسجيل الإيرادات عند استلام النقد أو المقابل المادي وتحصيله فقط.

أساس الاستحقاق

أساس الاستحقاق هو الأساس المحاسبي الذي يتم بموجبه إثبات المعاملات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس فقط عند استلام أو دفع النقد أو معادلات النقد). وبالتالي، يتم إثبات المعاملات والأحداث في القوائم المالية للفترات ذات العلاقة التي حدثت فيها المعاملات والأحداث الأخرى. وتتضمن العناصر التي يتم إثباتها بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق، الأصول والالتزامات وصافي الأصول/حقوق الملكية والإيرادات والمصروفات.[1]

1. وزارة المالية / الاستحقاق المحاسبي (2019)،"دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية"، معيار المحاسبة للقطاع العام 1: عرض القوائم المالية"، المجلد الأول. ووزارة المالية (2020)، " دليل السياسات والإرشادات المحاسبية للقطاع العام في المملكة العربية السعودية "، القسم 1: عرض القوائم المالية.

مثال (1)

قامت الجهة الحكومية (أ) في بداية عام 2021بتأجير عقار مبني لشركة السلام لمدة 5 سنوات بمقابل 100,000 ريال سنوي، وقامت شركة السلام بدفع كامل مبلغ الايجار مقدماً في بداية عام 2021 ولمدة 5 سنوات بواقع 500,000 ريال.

المطلوب:

1. كيف ستتعامل الجهة الحكومية (أ) مع مبلغ 500,000 ريال؟
2. إعداد تقرير مالي مُبسط في نهاية العام للجهة الحكومية (أ)، على فرض أن مصروفاتها الفعلية وفقاً للأساس المحاسبي المستخدم تبلغ 200,000 ريال خلال العام.

وذلك في ظل افتراضين:

الافتراض الأول: ان الجهة تطبق الأساس النقدي.

الافتراض الثاني: ان الجهة تحولت إلى تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي

الإجابة:

❑ **في ظل استخدام الجهة الحكومية (أ) للأساس النقدي:**

1. في هذه الحالة فإن الجهة الحكومية (أ) ستقوم بتسجيل العمليات المالية **فقط عند استلام المبلغ النقدي**، بغض النظر عن الفترة التي تخص هذا المبلغ.

وبالتالي ستقوم الجهة الحكومية (أ) بالاعتراف بالمبلغ المستلم بالكامل 500,000 ريال كإيراد يخص السنة المالية الحالية.

2. **تقرير مالي مبسط في نهاية عام 2021 (أساس نقدي):**

الجهة الحكومية (أ) 2021	
الإيرادات	500,000 ريال
(-) المصروفات	200,000 ريال
فائض	300,000 ريال

❑ **في ظل افتراض تحول الجهة الحكومية(أ) إلى أساس الاستحقاق المحاسبي:**

إذا كانت الجهة تتعامل وفقاً لأساس الاستحقاق، فإن الجهة الحكومية (أ) ستقوم بتسجيل العمليات المالية وفقاً للفترة المالية التي تستحق فيها فقط وتقوم بالاعتراف بالباقي كإيراد مقدم لحين استحقاقه.

وبالتالي ستقوم الجهة الحكومية(أ) بالاعتراف بالمبلغ المستحق البالغ 100,000 ريال كإيراد يخص السنة المالية الحالية أما المتبقي بواقع 400,000 ريال سيتم الاعتراف به كإيراد مقدم لحين استحقاقه خلال السنوات القادمة.

3. **تقرير مالي مبسط في نهاية عام 2021 (أساس استحقاق):**

الجهة الحكومية (أ) 2021	
الإيرادات	100,000 ريال
(-) المصروفات	200,000 ريال
عجز	100,000 ريال

مثال (2)

حدد التصنيف المحاسبي للعمليات المالية التالية في ظل كل من الأساس النقدي وأساس الاستحقاق المحاسبي:

1. سداد مصروف مقدم.
2. تحصيل ايراد مقدم.
3. مصروف مستحق.
4. ايراد مستحق.

الإجابة:

العملية	الأساس النقدي	أساس الاستحقاق
سداد مصروف مقدم	مصروف	مصروف مقدم " أصل"
تحصيل ايراد مقدم	ايراد	ايراد مقدم " التزام"
مصروف مستحق	لا يسجل	مصروف مستحق " التزام"
ايراد مستحق	لا	ايراد مستحق " أصل"

1/2 أهمية التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي

إن إن تطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي يوفر العديد من المنافع والمزايا والتي تتسق مع رؤية المملكة 2030، على النحو الآتي الذي يجب معرفة وإدراك إجابته جيداً قبل البدء في أي خطوة فعلة لفهم وتطبيق معايير المحاسبة للقطاع العام وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي هو:

1) إمكانية المقارنة للأداء المالي:

إن تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي يمكننا من مقارنة الميزانية مع الأرقام الفعلة للقطاع العام، ومقارنة الأرقام الفعلة لجهات القطاع العام مع الأعوام السابقة، وكذلك مقارنة الأداء والمركز المالي لمختلف القطاعات ضمن القطاع العام والمناطق الجغرافية وغيرها من الخصائص، كما يمكن المقارنة مع الدول التي تطبق المحاسبة على أساس الاستحقاق.

2) التقارير المالية والإحصائية:

إن تطبيق أساس الاستحقاق يمكننا من توفير معلومات كاملة ودقيقة عن الوضع المالي والتدفقات النقدية المستقبلية على مستوى جهات القطاع العام في المملكة العربية السعودية من خلال المعلومات التي توفرها كل من قائمة المركز المالي، وقائمة الأداء المالي، وقائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغيرات في صافي الأصول، بالإضافة إلى إمكانية إعداد تقارير إحصائية داخلية وكذلك تقارير لصندوق النقد الدولي.

3) دعم اتخاذ القرارات:

يساعد تطبيق أساس الاستحقاق على اتخاذ القرارات الاستراتيجية لجهة ضبط وترشيد وإدارة الأداء المالي، وإدارة التدفقات النقدية بناءً على المعلومات المالية والإحصائية المتوفرة ومؤشرات الأداء المتوفرة، وكذلك إعطاء صورة دقيقة عن حصر وتقييم الأصول غير المتداولة (الثابتة) والإيرادات والالتزامات والمصاريف المستقبلية التي لها انعكاس على الميزانية، والربط الدقيق بين التخطيط الاستراتيجي وتحسين نوعية المعلومات المالية الحكومية.

1/2 أهمية التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي

4) جودة البيانات وتحسين الأداء:

من أهم منافع تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي في الجهات الحكومية هو عرض القيم الحقيقية والكاملة للأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات، وتحسين نوعية التقارير المالية والإحصائية والتي تساعد المسؤولين على إدارة أفضل للجهات الحكومية والمخاطر المرتبطة بها بالإضافة إلى قياس الأداء، والمواءمة مع رؤية المملكة 2030 من خلال تعزيز الشفافية والمساءلة للجهات والقطاع الحكومي بشكل عام.

5) المساهمة في تعزيز التصنيف الائتماني للمملكة:

يساعد تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي على تمكين المنظمات الدولية من قياس التصنيف الائتماني للمملكة بصورة أدق وأوضح، كما يساعد على عرض الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات بشكل كامل ودقيق بما يساهم في تعزيز عناصر التقييم للمركز المالي والتصنيف الائتماني.

6) الحوكمة والرقابة على الأداء:

حيث يؤدي تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي تعزيز مبدأ المساءلة والشفافية وتحمل المسؤوليات عن الأداء المالي للجهات الحكومية، وتحسين إدارة الأصول والمساءلة عن المصروفات الرأسمالية.

1/2 أهمية التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي

وفيما يلي إيضاح أكثر للفوائد التي سوف يحققها التحول الى المحاسبة المبنية على أساس الاستحقاق المحاسبي:

ستوفر لنا المعلومات الناتجة من تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي إجابات ومعلومات بخصوص ما يلي:

1. ما تكلفة خدمة مريض العناية المركزة على مستوى كل مستشفى حكومي في كل القطاعات (الصحة، الحرس، الدفاع، الداخلية) ومقارنته بالقطاع الخاص؟
2. ما تكلفة الأصول التي تستخدم في موسم الحج فقط ولا يتم استخدامها في غيره، مصنفه إلى منقولة وغير منقولة؟ وما الأعمار الافتراضية والاستهلاك السنوي والمُجمع في تاريخ التقرير؟
3. ماهي تكلفة المنتجات التي يتم اتاحتها للقطاع الخاص من خلال البيانات المجمعة من الأنظمة الوطنية لكل منتج على حده سواء التكاليف الثابتة او المتغيرة؟
4. ما تكلفة المتر المربع لإنشاء المشروعات الحكومية (مدارس، إسكان، جسور، طرق) ومقارنتها مع المشروعات في القطاع الخاص؟
5. ماهي التكلفة الفعلية للعقود ذات التنفيذ المستمر (الصيانة، التشغيل، النظافة)؟ ومقارنتها على مستوى الجهات والمناطق.
6. ما الجدوى الاقتصادية من تقديم بعض الخدمات في الجهات الحكومية داخلياً أو يتم التعاقد على تقديمها من القطاع الخاص؟
7. ما قيمة إحلال الأصول الثابتة في القطاع (ص) التابع للوزارة (س)؟
8. هل هناك جدوى من أن يتم شراء أصل للوزارة (ص)أم يتم استئجاره بعقد طويل الأجل؟
9. ما نسبة العائد على استخدام الأصول المتاحة لدي جهة (ع)؟ وهل من فرص أو مجالات تؤدي إلي تحسين نسبة وحجم هذا العائد مستقبلاً؟
10. معلومات تُمكــن الحكومة من الأخذ بمنهج استراتيجي حكومي كامل في استخدام العقارات.

1/2 أهمية التحول إلى أساس الاستحقاق المحاسبي

11. معلومات تُمكن من حصر الأصول لدي الجهة (ب) وتحديد نوعية، ووظيفة، وقيمة، الأصول غير المتداولة غير المستغلة لديها، ومن ثم وضع خطط بديلة لاستغلال الأصول غير المتداولة الغير مستغلة، وتحقيق الاستغلال الأمثل لها، سواء داخل نفس الجهة أو من خلال تحويلها إلى جهة أخري، او حتى اتخاذ قرار تسييلها (تصفيتها).
12. معلومات تُمكن من رسم سياسات لإدارة الأصول العقارية للدولة على مستوي الجهات، بما يضمن الاحتفاظ بالأصول العقارية فقط عند الحاجة، وفي شكلها المطلوب، وذلك لدعم تقديم الخدمات الحكومية الأساسية و / أو لتحقيق الأهداف الاستراتيجية الحكومية طويلة الأجل
13. معلومات تساهم في وضع خطط لاستخدام الأصول العقارية الاستخدام الأمثل.
14. معلومات تساعد في تحديد قيمة، ونوعية وتصنيف الأصول المالية لكل وزارة (على سبيل المثال نقد، ودائع، أدوات حقوق ملكية في جهة أخري، حق تعاقدي لاستلام نقد أو أصل مالي آخر في جهة اخري)، ومن ثم القدرة على حوكمة وإدارة الأصول المالية.
15. ربط العهد بذمة الموظف ومتابعة تحصيلها واستخدامها.
16. معلومات تعكس أصول الدولة والتزاماتها بمركز مالي موحد لتوفير رؤية واضحة للتخطيط واتخاذ القرار.
17. ما قيمة الإيرادات للوزارة ((Xمن اعمالها وأنشطتها خلال فترة محددة، وقياس قدرة الجهة على تحقيقها لإيرادات ذاتية، ليس فقط عن طريق استلام النقد والذي يكون مضلل.
18. ما إجمالي الالتزامات القائمة في نهاية شهر ما (للجهات المشمولة بالميزانية) إجمالاً المستحقة على الوزارة ((Xوتحديد ما يخص منها عقود التشغيل والصيانة فقط؟
19. ما هو تصنيف الالتزامات المحتملة، من حيث طبيعتها واحتمالات وقوعها وتوقيتها؟
20. ما احتياجات جهة ما للتدفقات النقدية للثلاثة أشهر القادمة (سواء لما تم رفع مطالبه له أو تلك التي لم يرفع لها مطالبات بعد)؟
21. ما مدى التغير في سعر صرف العملات الأجنبية (مخاطر العملة) خلال الفترة الحالية، وما أثرها على الالتزامات القائمة؟

1/3 خصائص الجهات المطبقة لأساس الاستحقاق المحاسبي

يثار التساؤل أحياناً عن ماهية أو خصائص الجهات المُلزمة بتطبيق دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة في القطاع العام، وخاصة للجهات والهيئات والصناديق خارج الميزانية والتي قد تتمتع باستقلال مالي وإداري. وقد حددت مقدمة دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام بيان بالأسس التي يتم بموجبها يتم تحديد الجهات التي ينطبق عليها دليل مفاهيم ومعايير المحاسبة للقطاع العام في المملكة العربية السعودية، وشملت جهات القطاع العام التي تتوافر فيها جميع الخصائص التالية:

1. **تكون مسؤولة عن تقديم الخدمات لمنفعة العموم و/ أو إعادة توزيع الدخل والثروة.**
2. **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.**
3. **لا يكون هدفها الأساسي تحقيق أرباح.**

1/3 خصائص الجهات المطبقة لأساس الاستحقاق المحاسبي

كما يشير إطار مفاهيم التقارير المالية ذات الغرض العام لجهات القطاع العام أن معايير القطاع العام تنطبق على الحكومات الوطنية وحكومات الأقاليم، وحكومات الولايات / المناطق والحكومات المحلية، وينطبق أيضاً على نطاق واسع من جهات القطاع العام الأخرى بما في ذلك:

- الوزارات والإدارات والبرامج والمجالس والهيئات والوكالات.
- صناديق الضمان الاجتماعي في القطاع العام وصناديق أمانة الاستثمار (الصناديق الوقفية)، والسلطات التشريعية.
- المنظمات الحكومية الدولية.