# الفصل العاشر: التدفقات الاقتصادية الأخرى

*يصف هذا الفصل التدفقات بخلاف المعاملات المسجلة في نظام إحصاءات مالية الحكومة، والفئتان الرئيسيتان لتلك التدفقات الاقتصادية الأخرى، هما مكاسب الحيازة والتغيرات الأخرى في حجم الأصول.*

## ألف- مقدمة

**١٠-١** يصف هذا الفصل التدفقات بخلاف المعاملات، والمعروفة بالتدفقات الاقتصادية الأخرى، التي تغير قيم الأصول والخصوم والقيمة الصافية. ومعظم التدفقات الاقتصادية الأخرى تحدث تغيرا في قيمة الأصول أو الخصوم وتغيرا في القيمة الصافية بنفس المقدار أو بمقدار معاكس. وهناك بضعة تدفقات اقتصادية أخرى لا تؤثر على القيمة الصافية لأنها تغير قيمة أصلين أو التزامين بنفس المقدار ولكن بإشارتين متعاكستين، أو تغير أصلا واحدا والتزاما واحدا بنفس المقدار.

**١٠-٢** هناك فئتان رئيسيتان للتدفقات الاقتصادية الأخرى هما: مكاسب وخسائر الحيازة والتغيرات الأخرى في حجم الأصول.

- مكسب أو خسارة الحيازة هو تغير القيمة النقدية لأصل أو التزام ناتج عن التغيرات في مستوى الأسعار وهيكلها، بافتراض أن الأصل أو الالتزام لم يتغير نوعيا أو كميا. ومن الممكن أن تنطبق مكاسب أو خسائر الحيازة على جميع الأصول والخصوم، وتشمل في حالة الأصول والخصوم المحررين بالعملة الأجنبية المكاسب والخسائر الناتجين عن التغيرات في أسعار الصرف.[١] ولسهولة التعبير، فإن مصطلح مكاسب الحيازة سوف يستخدم كإشارة مختصرة إلى مكاسب أو خسائر الحيازة.

- وهناك تغير آخر في حجم الأصول هو أي تغير في قيمة أصل أو التزام غير ناتج عن معاملة أو مكسب حيازة. وتنشأ التغيرات الأخرى في حجم الأصول عن أحداث تغير كمية أصل قائم أو نوعيته، وأحداث تضيف أصلا جديدا إلى الميزانية العمومية أو تحذف منها أصلا قائما، أو أحداث تستلزم إعادة تصنيف أصول قائمة.

**١٠-٣** تصنف التدفقات الاقتصادية الأخرى حسب نوع الأصل أو الالتزام المتأثر بها. ويستخدم تصنيف الأصول والخصوم الوارد في الفصل السابع لهذا الغرض. وإضافة إلى ذلك، يمكن تصنيف التدفقات الاقتصادية الأخرى حسب نوع الحدث الذي سبب التدفق بأي قدر من التفصيل المطلوب للتحليل الذي يجري الاضطلاع به. ويرد في الجدول ١٠-١ تصنيف للتدفقات الاقتصادية الأخرى بوصفها فقط إما مكاسب حيازة أو تغيرات أخرى في حجم الأصول، ولكن يمكن توسيع الجدول بإدراج أنواع مكاسب الحيازة أو أنواع معينة من التغيرات الأخرى في حجم الأصول.

## باء- مكاسب الحيازة

### ١- مكاسب الحيازة بوجه عام

**١٠-٤** تنشأ مكاسب الحيازة من تغيرات الأسعار، ويمكن تحقيقها على جميع الأصول الاقتصادية المقتناة طوال أي مدة زمنية خلال الفترة المحاسبية. ولا يهم ما إذا كان الأصل محتفظا به طوال الفترة بأكملها، أو تم اقتناؤه خلالها وظل محتفظا به حتى نهايتها، أو كان محتفظا به في بداية الفترة وتم التصرف فيه خلالها، أو تم اقتناؤه والتصرف فيه داخل الفترة نفسها. ومن الممكن تحقيق مكسب حيازة في كل حالة من هذه الحالات ويجب قيده عن كامل الفرق بين الميزانية العمومية الافتتاحية والميزانية العمومية الختامية حتى يمكن تفسيره بشكل صحيح.

**١٠-٥** توصف مكاسب الحيازة أحيانا بالمكاسب الرأسمالية. ويفضل مصطلح مكاسب الحيازة لأنه يؤكد أن المكاسب تكتسب

[١] يؤثر مكسب أو خسارة الحيازة دائما على القيمة الصافية. وقد استخدمت الكلمتان "مكسب" و"خسارة" إشارة إلى اتجاه التغير في القيمة الصافية. فالتدفق الذي يزيد قيمة أصل أو يخفض قيمة التزام يؤدي إلى زيادة القيمة الصافية ويشار إليه بمكسب الحيازة. أما التدفق الذي يخفض قيمة أصل أو يزيد قيمة التزام، فيؤدي إلى انخفاض القيمة الصافية ويشار إليه بخسارة الحيازة. ويمكن افتراض أن الإشارات إلى الأصول المالية تمتد أيضا إلى الخصوم.

بصورة محضة نتيجة لحيازة أصول وخصوم بمرور الوقت، وينطبق المصطلح بنفس القدر على جميع أنواع الأصول والخصوم.[٢]

**١٠–٦** يمكن أن تكون مكاسب الحيازة متحققة أو غير متحققة. ويقال إن مكاسب الحيازة تكون متحققة عندما يباع الأصل المعني، أو تسترد قيمته، أو يستخدم، أو يتم التصرف فيه بخلاف ذلك. وتكون مكاسب الحيازة غير متحققة إذا كان الأصل ما زال مملوكا. وإضافة إلى ذلك، فالمفهوم عادة أن مكسب الحيازة المتحقق هو المكسب المتحصل طوال فترة ملكية الأصل بأكملها، ولكن مكسب الحيازة يتحدد بالإشارة إلى فترة محاسبية معينة.

**١٠–٧** لا تشمل مكاسب الحيازة التغير في قيمة أصل الناتج عن التغير في كمية الأصل أو نوعيته، وعلى وجه الخصوص:

- يسجل انخفاض قيمة الأصول الثابتة نتيجة للتدهور المادي، ومعدلات التقادم المعتادة، والتلف العرضي المعتاد، كاستهلاك رأسمال ثابت وليس كخسائر حيازة.
- قد ترتفع قيمة الأذون والسندات المصدرة بخصم بصورة مطردة قبل سدادها بسبب تراكم الفائدة. وتسجل الزيادة في القيمة السوقية لإذن أو سند، الناتجة عن تراكم الفائدة كمعاملة في الأصل ولا تعد مكسب حيازة.

**١٠–٨** يتطلب الحساب الدقيق لمكاسب الحيازة الاحتفاظ بسجلات لجميع فرادى المعاملات والتغيرات الأخرى في حجم الأصول زائدا سعر كل أصل وقت الميزانية العمومية الافتتاحية والميزانية العمومية الختامية، وكل معاملة، وكل تغير آخر في حجم الأصول. ولا يرجح عملا أن تتوافر كل البيانات المطلوبة، ويجب الاستعانة بأساليب تقدير بديلة تستخدم معلومات أقل.

**١٠–٩** يستند أسلوب بديل شائع الاستخدام إلى المتطابقة القائلة بأن قيمة فئة من الأصول بالميزانية العمومية الختامية يجب أن تكون مساوية لقيمتها بالميزانية العمومية الافتتاحية زائدا القيمة الصافية للمعاملات، والتغيرات الأخرى في حجم الأصول، ومكاسب الحيازة التي تؤثر على تلك الفئة من الأصول. وإذا كانت المعلومات المتوفرة عن الميزانيات العمومية والمعاملات والتغيرات الأخرى في حجم الأصول كاملة وصحيحة، فيمكن عندئذ حساب القيمة الصافية لمكاسب الحيازة باعتبارها القيمة المتبقية اللازمة لاستكمال المتطابقة. غير أنه ينبغي ألا تفسر هذه الصياغة على أنها تعني أن قيمة مكاسب الحيازة هي بند متبق.

[٢] يستخدم أيضا مصطلح إعادة التقييم في *نظام الحسابات القومية لعام ١٩٩٣* بنفس معنى "مكسب الحيازة". ويقتصر استخدام مصطلح مكسب الحيازة على هذا الدليل.

## الجدول ١٠–١: تصنيف التدفقات الاقتصادية الأخرى

| | مكاسب الحيازة | تغيرات أخرى في حجم الأصول |
|---|---|---|
| **الأصول غير المالية** | **٤١** | **٥١** |
| أصول ثابتة | ٤١١ | ٥١١ |
| مبان وإنشاءات | ٤١١١ | ٥١١١ |
| مساكن | ٤١١١١ | ٥١١١١ |
| مبان غير سكنية | ٤١١١٢ | ٥١١١٢ |
| إنشاءات أخرى | ٤١١١٣ | ٥١١١٣ |
| آلات ومعدات | ٤١١٢ | ٥١١٢ |
| معدات نقل | ٤١١٢١ | ٥١١٢١ |
| آلات ومعدات أخرى | ٤١١٢٢ | ٥١١٢٢ |
| أصول ثابتة أخرى | ٤١١٣ | ٥١١٣ |
| أصول فلاحية | ٤١١٣١ | ٥١١٣١ |
| أصول ثابتة غير منظورة | ٤١١٣٢ | ٥١١٣٢ |
| مخزونات | ٤١٢ | ٥١٢ |
| مخزونات استراتيجية | ٤١٢١ | ٥١٢١ |
| مخزونات أخرى | ٤١٢٢ | ٥١٢٢ |
| مواد وإمدادات | ٤١٢٢١ | ٥١٢٢١ |
| عمل قيد الإنجاز | ٤١٢٢٢ | ٥١٢٢٢ |
| سلع تامة الصنع | ٤١٢٢٣ | ٥١٢٢٣ |
| سلع مشتراة بغرض إعادة البيع [GFS] | ٤١٢٢٤ | ٥١٢٢٤ |
| نفائس | ٤١٣ | ٥١٣ |
| أصول غير منتَجة | ٤١٤ | ٥١٤ |
| أرض | ٤١٤١ | ٥١٤١ |
| أصول جوفية | ٤١٤٢ | ٥١٤٢ |
| أصول أخرى تتوافر طبيعيا | ٤١٤٣ | ٥١٤٣ |
| أصول غير منتَجة غير منظورة | ٤١٤٤ | ٥١٤٤ |
| **الأصول المالية** | **٤٢** | **٥٢** |
| محلية | ٤٢١ | ٥٢١ |
| عملة وودائع | ٤٢١٢ | ٥٢١٢ |
| أوراق مالية بخلاف الأسهم | ٤٢١٣ | ٥٢١٣ |
| قروض | ٤٢١٤ | ٥٢١٤ |
| أسهم وحصص رأسمال أخرى | ٤٢١٥ | ٥٢١٥ |
| احتياطيات تأمين فنية | ٤٢١٦ | ٥٢١٦ |
| مشتقات مالية | ٤٢١٧ | ٥٢١٧ |
| حسابات دائنة أخرى | ٤٢١٨ | ٥٢١٨ |
| أجنبية | ٤٢٢ | ٥٢٢ |
| عملة وودائع | ٤٢٢٢ | ٥٢٢٢ |
| أوراق مالية بخلاف الأسهم | ٤٢٢٣ | ٥٢٢٣ |
| قروض | ٤٢٢٤ | ٥٢٢٤ |
| أسهم وحصص رأسمال أخرى | ٤٢٢٥ | ٥٢٢٥ |
| احتياطيات تأمين فنية | ٤٢٢٦ | ٥٢٢٦ |
| مشتقات مالية | ٤٢٢٧ | ٥٢٢٧ |
| حسابات دائنة أخرى | ٤٢٢٨ | ٥٢٢٨ |
| ذهب نقدي وحقوق سحب خاصة | ٤٢٣ | ٥٢٣ |
| **الخصوم** | **٤٣** | **٥٣** |
| محلية | ٤٣١ | ٥٣١ |
| عملة وودائع | ٤٣١٢ | ٥٣١٢ |
| أوراق مالية بخلاف الأسهم | ٤٣١٣ | ٥٣١٣ |
| قروض | ٤٣١٤ | ٥٣١٤ |
| أسهم وحصص رأسمال أخرى (شركات عامة فقط) | ٤٣١٥ | ٥٣١٥ |
| احتياطيات تأمين فنية [GFS] | ٤٣١٦ | ٥٣١٦ |
| مشتقات مالية | ٤٣١٧ | ٥٣١٧ |
| حسابات مدينة أخرى | ٤٣١٨ | ٥٣١٨ |
| أجنبية | ٤٣٢ | ٥٣٢ |
| عملة وودائع | ٤٣٢٢ | ٥٣٢٢ |
| أوراق مالية بخلاف الأسهم | ٤٣٢٣ | ٥٣٢٣ |
| قروض | ٤٣٢٤ | ٥٣٢٤ |
| أسهم وحصص رأسمال أخرى (شركات عامة فقط) | ٤٣٢٥ | ٥٣٢٥ |
| احتياطيات تأمين فنية [GFS] | ٤٣٢٦ | ٥٣٢٦ |
| مشتقات مالية | ٤٣٢٧ | ٥٣٢٧ |
| حسابات مدينة أخرى | ٤٣٢٨ | ٥٣٢٨ |
| ***تغيرات في القيمة الصافية ناتجة عن تدفقات اقتصادية أخرى*** | ***٤*** | ***٥*** |

**١٠-١٠** قد يكون من المرغوب، لبعض الأغراض التحليلية، تقسيم مجموع قيمة مكاسب الحيازة المقتناة على فئة من الأصول إلى مكاسب حيازة محايدة ومكاسب حيازة حقيقية. ومكسب الحيازة المحايد هو قيمة مكسب الحيازة الذي يكتسب إذا تغير سعر الأصل بنفس نسبة التغير في المستوى العام للأسعار، وهو القيمة اللازمة للمحافظة على القيمة الحقيقية للأصل. ويعرَّف مكسب الحيازة الحقيقي بأنه القيمة المقتناة على الأصل المعني نتيجة لتغير سعره بالقياس إلى أسعار السلع والخدمات بصورة عامة. وتؤدي الزيادة في السعر النسبي للأصل المعني إلى مكسب حيازة حقيقي موجب، ويؤدي الانخفاض في السعر النسبي للأصل المعني إلى مكسب حقيقي سالب.[٣]

**١١-١٠** من ناحية المفهوم، تحدث مكاسب وخسائر الحيازة بصورة مستمرة لأن الأسعار تتغير باستمرار. ولأغراض عملية، يتم في نهاية الفترة المحاسبية عادة تقدير مكاسب الحيازة عن الفترة بأكملها.

## ٢- مكاسب الحيازة لأنواع معينة من الأصول

### *أ- الأصول المالية ذات القيم النقدية الثابتة*

**١٢-١٠** ليس لكل الأصول أسعار سوق بالمعنى المألوف لمصطلح سعر، فالقيم النقدية لبعض الأصول المحررة بالعملة المحلية (بما في ذلك العملة والودائع ومعظم القروض، والسلفيات، والائتمانات التجارية) تظل ثابتة بمرور الوقت، لأن سعر تلك الأصول يظل دائما واحدا صحيحا. ونتيجة لذلك تكون مكاسب الحيازة على هذه الأصول دائما صفرا. ومن الممكن أن تتغير قيمة الأصول المحررة بعملة أجنبية بسبب تغير سعر الصرف.

### *ب- السندات والأذون*

**١٣-١٠** عندما تصدر السندات والأذون بخصم، وعلى الأخص السندات المصدرة بخصم كبير والسندات بدون قسائم، فعندئذ سوف يرتفع السعر تدريجيا طوال أجل السند حتى يصل إلى قيمة الاستحقاق، ما لم تحدث تغيرات أخرى. ولا تعتبر هذه الزيادة في السعر مكسب حيازة، وبدلا من ذلك يعامل المدين كما لو كان قد دفع فائدة، أعاد الدائن استثمارها في كمية جديدة من السند أو الإذن. وتنطبق نفس المعاملة على السندات التي تصدر بعلاوة.

**١٤-١٠** غير أن قيم السندات والأذون تتغير أيضا عندما تتغير أسعار الفائدة بالسوق. وباستثناء الأوراق المالية المربوطة بمؤشر، تعتبر التغيرات في قيم السندات والأذون التي تعزى إلى التغيرات في أسعار الفائدة بالسوق مكاسب حيازة. ويؤدي ارتفاع أسعار الفائدة إلى انخفاض قيمة السند أو الإذن، وهو ما يعتبر مكسب حيازة للمدين وخسارة حيازة للدائن، والعكس بالعكس في حالة انخفاض أسعار الفائدة.

**١٥-١٠** الورقة المالية المربوطة بمؤشر، هي الورقة المالية التي ترتبط مدفوعات فائدتها و/أو مبلغها الأصلي بتغيرات الأسعار.[٤] وتعامل جميع التغيرات في حجم الورقة المالية والناشئة عن التأشير كفائدة أعيد استثمارها في كمية جديدة من تلك الورقة المالية، وهو ما يشبه إلى حد كبير حالة الأوراق المالية التي تصدر بخصم.

### *ج- الأسهم وحصص رأس المال الأخرى (٤٢١٥، ٤٢٢٥)[٥]*

**١٦-١٠** قد تمتلك وحدات الحكومة العامة كل أو بعض حصص رأسمال شركة عامة أو شبه شركة. وكما هي الحال مع أي أصل آخر، يعد التغير في القيمة النقدية لتلك الأصول المالية الناتج عن تغير الأسعار مكسب حيازة.

**١٧-١٠** كما جاء بالفقرات من ٥-٨٥ إلى ٥-٨٩ بالفصل الخامس، تعتبر الأرباح الموزعة ومسحوبات الدخل من أشباه الشركات توزيعات أرباح من جانب الشركات وأشباه الشركات. وهذه التوزيعات تؤدي أيضا إلى تخفيض القيمة الصافية للشركات وأشباه الشركات، وبالتالي قيمة الأسهم وحصص رأس المال الأخرى التي يحتفظ بها المالكون. وتعامل هذه التغيرات في قيمة الأسهم وحصص رأس المال الأخرى كمكاسب حيازة.

**١٨-١٠** كما جاء بالحاشية ٩ في الفصل الخامس، تعامل إيرادات الاستثمار الأجنبي المباشر المعاد استثمارها كنوع من دخل الملكية في *نظام الحسابات القومية لعام* ١٩٩٣ وليس في نظام إحصاءات مالية الحكومة. ونتيجة لذلك، تسجل الزيادة في قيمة حصص رأسمال مشروع استثمار أجنبي مباشر، الناتجة عن زيادة الإيرادات المحتجزة، كمكسب حيازة في نظام إحصاءات مالية الحكومة بنفس طريقة معاملة حيازات حصص رأس المال الأخرى. أما في *نظام الحسابات القومية لعام* ١٩٩٣ ، فتسجل تلك الزيادة كمعاملة تعكس اقتناء أسهم جديدة وحصص رأسمال أخرى جديدة.

**١٩-١٠** إذا كانت أسهم شركة عامة متداولة في البورصة، فإن مكسب حيازة الوحدة الحكومية التي تمتلك الأسهم يتحدد

---

[٣] يشتمل الفصل الثاني عشر من *نظام الحسابات القومية لعام* ١٩٩٣ على معلومات عن حساب وتفسير مكاسب الحيازة المحايدة والحقيقية.

[٤] تنطبق هذه المعاملة للأوراق المالية المربوطة بمؤشر على الودائع والقروض أيضا.

[٥] الأرقام الموضوعة بين الأقواس بعد كل فئة تصنيف، هي رموز تصنيف إحصاءات مالية الحكومة. ويقدم الملحق الرابع جميع رموز التصنيف المستخدمة في نظام إحصاءات مالية الحكومة.

بالإشارة إلى سعر السوق للسهم الواحد. غير أن أشباه الشركات لا تصدر أي أسهم ولذلك لا يمكن أن يكون هناك سعر سوق في حالتها. وإضافة إلى ذلك، فإن أسهم الشركات العامة قد لا تكون متداولة، وذلك على الأرجح لأن وحدة الحكومة العامة المسيطرة تمتلك جميع الأسهم. وفي هذه الحالات، يكون مجموع قيمة الأسهم أو حصص رأس المال الضمنية للشركة أو شبه الشركة، مساويا لمجموع قيمة أصولها ناقصا مجموع قيمة خصومها بخلاف الأسهم وحصص رأس المال الأخرى. ونتيجة لذلك، يكون مكسب الحيازة مساويا للتغير في مجموع قيمة هذا المقياس لحصص رأس المال، مع أخذ ما قد يحدث من إضافات إلى حصص رأس المال ومسحوبات منها في الاعتبار.

### د- احتياطيات التأمين الفنية [GFS][٦] (٤٢١٦، ٤٢٢٦)

**١٠-٢٠** تشتمل الخصوم عن احتياطيات التأمين الفنية على التزامات مدفوعات معاشات التقاعد ومنافع التقاعد الأخرى المستقبلية لبرامج التقاعد ذات المنافع المحددة. ومن الممكن أن تتغير قيمة تلك الالتزامات لأسباب عديدة، أحدها مرور الوقت. ويحسب الالتزام باعتباره القيمة الحالية للمنافع المستقبلية، ويزداد هذا الالتزام في كل فترة بسبب انخفاض عدد الفترات التي يخصم بها كل مرة بالفترة المنقضية. وتعامل هذه الزيادة في نظام إحصاءات مالية الحكومة كمصروفات على الممتلكات. وتعامل الزيادة في *نظام الحسابات القومية لعام* ١٩٩٣ كمصروفات على الممتلكات، ولكن فقط في حدود أي دخل ملكية متحصل من استثمار أصول صندوق معاشات تقاعد مستقل أو غير مستقل، وتعامل الزيادة المتبقية كمكسب حيازة.

**١٠-٢١** يسجل مكسب حيازة في نظام إحصاءات مالية الحكومة عن الالتزام الخاص ببرنامج التقاعد المحدد المنافع، عندما تتغير قيمة الالتزام نتيجة تغير سعر الفائدة المستخدم في خصم المنافع المستقبلية. وينبغي مراجعة الالتزام بصورة دورية وإعادة تقييمه عند الاقتضاء حسب التغيرات في أسعار فائدة السوق. ويسجل مكسب حيازة عن الالتزام المتعلق ببرنامج التقاعد ذي المساهمات المحددة كلما سجل مكسب حيازة عن أصول الصندوق.

### هـ- الأصول المالية المحررة بعملات أجنبية

**١٠-٢٢** قيمة الأصل المالي المحرر بعملة أجنبية هي قيمته الجارية بالعملة الأجنبية محولة إلى العملة المحلية بسعر الصرف الجاري. ولذلك يمكن تحقيق مكاسب حيازة ليس فقط نتيجة تغير سعر الأصل بالعملة الأجنبية، بل أيضا نتيجة تغير سعر الصرف.

### و- الأصول الثابتة (٤١١)

**١٠-٢٣** يؤدي كون قيمة الأصول الثابتة تتغير نتيجة لاستهلاك رأس المال الثابت وتغيرات الأسعار إلى صعوبة تقدير مكاسب الحيازة عن الأصول الثابتة. غير أن تقييم استهلاك رأس المال الثابت يتم على أساس متوسط الأسعار السائدة خلال فترة محاسبية. ولذلك فإن تقدير التغير في سعر أصل ثابت معين عند عمر معين وحالة معينة أمر بالغ الأهمية لتقدير استهلاك رأس المال الثابت ومكاسب الحيازة.

**١٠-٢٤** عندما يتوقف إنتاج أصول جديدة من نفس النوع، قد يطرح تقييم أصول قائمة مشكلات نظرية وعملية صعبة. وإذا كان إنتاج أنواع مماثلة إلى حد كبير من الأصول ما زال مستمرا، فربما كان من المعقول افتراض أن أسعار الأصول القائمة كانت ستتحرك بشكل مماثل لتحرك أسعار الأصول الجديدة لو كان إنتاجها ما زال مستمرا. غير أن ذلك الافتراض يصبح موضع شك، عندما تتحسن كثيرا خصائص الأصول الجديدة بسبب التقدم الفني.

### ز- المخزونات (٤١٢)

**١٠-٢٥** قد يكون تقدير مكاسب حيازة المخزونات صعبا بسبب عدم توافر بيانات عن المعاملات أو التغيرات الأخرى في حجم الأصول:

- العديد من المعاملات في المخزونات يعد معاملات داخلية، وقد لا تكون الأسعار السائدة وقت حدوثها مسجلة بقدر كاف.
- تشتمل المسحوبات من المخزونات على مخصص للخسائر المتكررة التي تعد جزءا من العمليات المعتادة لأي عملية إنتاج.
- من المرجح أن تتألف التغيرات الأخرى في حجم الأصول من سلع دمرت بكوارث طبيعية، وحرائق كبيرة، وأحداث استثنائية أخرى. وقد يكون من الصعب تقدير الأسعار والكميات التي تنطوي عليها تلك الأحداث.

**١٠-٢٦** إذا لم تتوافر السجلات اللازمة لإجراء تقدير مباشر للتغيرات في المخزونات، سوف يكون من الضروري تقدير مكاسب الحيازة باستخدام افتراضات بشأن توقيت حدوث الإضافات إلى المخزونات والمسحوبات منها والأسعار السائدة في تلك الأوقات. ويؤدي ارتفاع معدلات التضخم إلى تزايد صعوبة تقدير قيمة التغيرات في المخزونات، ولكن ارتفاع تلك المعدلات يزيد أيضا من أهمية وضع تقديرات دقيقة.

---

[٦] يشير الاختصار (GFS) إلى أن هذا البند يحمل نفس الاسم ولكن بنطاق تغطية مختلف في *نظام الحسابات القومية لعام* ١٩٩٣.

### ح- *الأصول غير المالية المتصرف فيها خلال الفترة المحاسبية*

**١٠-٢٧** عند التصرف في أصل غير مالي في معاملة، يكون مقدار المعاملة هو قيمة تبادل الأصل ناقصا أي تكاليف لنقل الملكية تحملتها الوحدة المتصرفة في الأصل. فعلى سبيل المثال، إذا باعت إحدى وحدات الحكومة العامة مبنى، فإنها قد تتحمل عمولة إذا استعانت بوكيل بيع لمعاونتها على إيجاد مشتر، وعندئذ تكون قيمة البيع هي قيمة تبادل المبنى ناقصا العمولة المدفوعة. غير أن قيمة الأصل بالميزانية العمومية قبل البيع مباشرة كانت هي قيمة تبادل الأصل زائدا أي تكاليف لنقل الملكية كان سيتعين تحملها لاكتساب الأصل في ذلك الوقت وبحالته الراهنة. والفرق بين القيمة بالميزانية العمومية وقيمة التصرف هو مجموع نوعي تكاليف نقل الملكية، ولتجاوز هذا الفرق يجب تسجيل خسارة حيازة بنفس القيمة.

## جيم- التغيرات الأخرى في حجم الأصول

**١٠-٢٨** تغطي التغيرات الأخرى في حجم الأصول عددا كبيرا ومتنوعا من الأحداث. ولأغراض الوصف، قسمت تلك الأحداث إلى ثلاث مجموعات. وتتألف المجموعة الأولى من أحداث تنطوي على إثبات أو حذف كيانات قائمة كأصول اقتصادية. وتتألف المجموعة الثانية من جميع التغيرات الأخرى في كمية أو نوعية أصول قائمة. أما المجموعة الأخيرة فتتألف من التغيرات في تصنيف الأصول.

**١٠-٢٩** تحدث تغيرات أخرى عديدة في الحجم في أوقات معينة وينبغي قيدها وقت وقوع الحدث. وتحدث بعض التغيرات الأخرى في الحجم بصورة مستمرة أو على فترات متواترة مثل استنزاف الأصول الجوفية، أو التلف البيئي للأصول، أو انقضاء أجل براءة اختراع. وينبغي قيد تلك التغيرات بنفس أسلوب قيد مكاسب الحيازة.

### ١- إثبات أو حذف الأصول الاقتصادية

**١٠-٣٠** لكي يكون الكيان أصلا اقتصاديا، يجب أن تنفذ عليه حقوق الملكية وأن يكون قادرا على توفير منافع اقتصادية. وإذا كان هناك كيان معروف وجوده ولكنه غير مصنف كأصل اقتصادي وأصبح أصلا اقتصاديا بسبب حدوث تغير في الأسعار النسبية أو التكنولوجيا أو أي حدث آخر، فيتم عندئذ قيد تغير آخر في الحجم لإثبات قيمة الأصل وإضافته إلى الميزانية العمومية. ومن الناحية الأخرى، قد يتعين استبعاد أصل اقتصادي من الميزانية العمومية لأنه لم يعد قادرا على تقديم منافع اقتصادية أو لأن المالك لم يعد راغبا أو قادرا على ممارسة حقوق الملكية على ذلك الأصل.

**١٠-٣١** قد تستلزم عدة أحداث إثبات أصل غير منتَج يتوافر طبيعيا. فعلى سبيل المثال:

- قد تصبح رواسب معادن جوفية قابلة للاستغلال اقتصاديا نتيجة للتقدم التكنولوجي أو لتغيرات الأسعار النسبية.
- قد تؤدي التنمية الاقتصادية العامة في مناطق مجاورة إلى تحول الأرض من حالتها البرية أو البور إلى حالة يمكن فيها إنفاذ حقوق الملكية واستخدام الأرض استخداما اقتصاديا.
- قد يؤدي تحسن إمكان الوصول أو التغيرات في الأسعار النسبية، إلى أن يجعل من الممكن قطع الأخشاب على نطاق واسع أو الصيد البحري التجاري أو تحويل مجرى مياه جوفية بشكل مؤثر، مما ينقل الغابة أو الموارد السمكية أو حوض الماء الجوفي إلى داخل حدود مخزونات الأصول.

**١٠-٣٢** قد يكون من الصعب التحديد الدقيق للوقت الذي ينبغي فيه إضافة أصل طبيعي إلى الميزانية العمومية بدقة أو القيمة التي ينبغي إسنادها إليه في ذلك الوقت أو كلاهما. ويستخدم عادة في تحديد وقت القيد أول استغلال تجاري كبير للأصل أو توقيع عقد يسمح بالاستغلال التجاري للأصل.

**١٠-٣٣** قد توجد أيضا كيانات منتَجة لا تسجل في الميزانية العمومية. فعلى سبيل المثال:

- ربما يكون اقتناء سلعة معمرة قد سجل كمصروفات بسبب ضآلة تكلفتها، ولكن قيمة السلعة زادت منذ ذلك الحين إلى حد يستوجب تصنيفها كأصل ثابت أو كنفائس. وهذا النوع من التغيرات الأخرى في الحجم يحدث على الأرجح في حالة التحف والأعمال الفنية والمجوهرات والبنود المشابهة.
- قد يكتسب مبنى أو موقع ما قيمة اقتصادية بسبب إسناد أهمية أثرية أو تاريخية أو ثقافية خاصة إليه ويدرج في عداد النصب التاريخية. وقد لا يكون هذا الكيان مدرجا في الميزانية العمومية بالفعل، لأن اقتناءه كان سابقا للحسابات أو لأن قيمته الأصلية شطبت من خلال استهلاك رأس المال الثابت.

**١٠-٣٤** ومن الناحية الأخرى، يجب أن يشطب من الميزانية العمومية أي أصل غير مالي لم تعد له قيمة اقتصادية بسبب تغير التكنولوجيا أو الأسعار النسبية أو حدث آخر. فعلى سبيل المثال، قد يصبح من غير الممكن الاستغلال التجاري لاحتياطيات معدنية

أو أراض أو غابات أو موارد سمكية أو حوض ماء جوفي أو أصول أخرى تتوافر طبيعيا، أو قد تفقد مرافق إنتاجية يستغرق بناؤها فترات طويلة مبرراتها الاقتصادية قبل استكمالها أو تشغيلها. وإذا حدث ذلك، فعندئذ يسجل قيد سالب تحت التغيرات الأخرى في الحجم لشطب الأصل من الميزانية العمومية.

**١٠-٣٥** تنشأ معظم الأصول غير المنتَجة غير المنظورة بإجراءات قانونية أو محاسبية. وعادة ما تمثل هذه الإجراءات إثباتا لكيان قائم كأصل اقتصادي.

- عندما تمنح حكومة حماية لاختراع مشمول ببراءة، فإن قيمة الاختراع تسجل كأصل اقتصادي.
- عندما تباع وحدة إنتاجية بسعر يفوق قيمتها الصافية، حيث القيمة الصافية تشمل قيمة الأسهم وحصص رأس المال الأخرى في حالة الشركة العامة، تكون عندئذ الزيادة في سعر الشراء على القيمة الصافية هي الأصل الاقتصادي المعروف باسم الشهرة التجارية المشتراة. ويمكن أن تمثل الشهرة التجارية المشتراة أنواعا عديدة من الأصول غير المثبتة كأصول اقتصادية بصورة مستقلة مثل العلامات التجارية أو المهارات الإدارية الفائقة أو الاختراعات غير المشمولة ببراءات. ويتم إثبات الشهرة التجارية المشتراة من خلال تغير آخر في الحجم بحيث تكون القيمة الصافية المعدلة مساوية تماما لسعر الشراء. وتباع الشهرة التجارية بعد ذلك مع الأصول والخصوم الأخرى للوحدة الإنتاجية مباشرة.
- قد تتغير قيمة عقد يشكل اتفاقا ملزما بتقديم منفعة اقتصادية ما بسبب حدوث تغيرات في الأسعار أو وقوع أحداث أخرى.

**١٠-٣٦** فيما يتعلق بالأصول المالية، قد يقرر دائن ما، أنه لم يعد من الممكن تحصيل مطالبة مالية بسبب إفلاس المدين أو لأسباب أخرى. وفي هذه الحالة، ينبغي أن يشطب الدائن تلك المطالبة من ميزانيته العمومية من خلال تغير آخر في الحجم.[٧]

## ٢- تغيرات أخرى في كمية الأصول أو نوعيتها

**١٠-٣٧** تنشأ عن عدة أنواع من الأحداث تغيرات في كميات أو نوعيات الأصول بخلاف التغيرات الناشئة عن المعاملات أو عن إثبات الأصول أو حذفها، وتؤدي بعض هذه الأحداث إلى تغير كمية الأصول الاقتصادية القائمة. وتؤدي أحداث أخرى إلى زيادة أو حذف أصول اكتشفت أو أنشئت أو ألغيت أو دمرت، أو استولت عليها وحدة من وحدة أخرى. وأخيرا، فإن بعض الأحداث تؤدي إلى تغير نوعية الأصول الاقتصادية القائمة.

### *أ- التغيرات في كمية الأصول الاقتصادية القائمة*

**١٠-٣٨** الخسارة الناجمة عن الكوارث هي الدمار الجزئي أو الكامل لأحد الأصول من جراء حدث واسع النطاق ومتميز ويمكن إثباته مثل الزلازل الشديدة أو الثورات البركانية أو الأعاصير أو تسرب كبير للمواد السامة على نطاق واسع. ويتم تسجيل تغير آخر في الحجم لتخفيض أو إلغاء قيمة أي أصل تالف أو مدمر.

**١٠-٣٩** رغم أن الأصول المنتَجة هي أرجح الأصول تعرضا للتلف أو الدمار بفعل خسائر الكوارث، فإن الأصول غير المنتَجة والأصول المالية هي عرضة أيضا للتلف أو الدمار. وعلى سبيل المثال، يدرج ضمن هذه التغيرات الانخفاض الكبير في قيمة الأراضي وغيرها من الأصول الطبيعية الناجم عن الفيضانات غير العادية أو الأضرار التي تسببها الرياح والتلف العرضي للعملة أو الأوراق المالية لحاملها نتيجة لكوارث طبيعية أو لأحداث سياسية غير عادية.

**١٠-٤٠** يزداد تلقائيا حجم كثير من الأصول غير المنتَجة غير المنظورة مثل الغابات والموارد السمكية. ورغم أن هذه الموارد تعد أصولا اقتصادية، فإن هذا النوع من النمو لا يخضع لسيطرة وحدة ما أو مسؤوليتها أو إدارتها بصورة مباشرة. وبناء عليه، تعامل الزيادة في قيمة الأصل كتغير آخر في الحجم وليس نتيجة لنشاط إنتاجي.

**١٠-٤١** يعتبر الاستنزاف تغيرا آخر في الحجم يثبت انخفاض حجم الأصول الجوفية، والغابات الطبيعية، والموارد السمكية في أعالي البحار، والموارد المائية، والموارد البيولوجية الأخرى غير الفلاحية نتيجة للإزالة الفعلية أو الحصاد أو إزالة الغابات أو استخدام آخر للأصول.

**١٠-٤٢** يكون للأصول غير المنتَجة غير المنظورة عادة عمر اقتصادي محدد. وعلى سبيل المثال، تنقضي عادة حماية براءة الاختراع بعد عدد محدد من السنوات أو قد تنخفض قيمة الاختراع بسبب ظهور اختراعات أحدث، وبالمثل ينقضي العقد عادة بعد فترة محددة. ويقيس استهلاك الأصول غير المنتَجة غير المنظورة تلك الانخفاضات في القيمة ويسجل كتغير آخر في الحجم.

**١٠-٤٣** يتحدد مستوى المنافع الموعود بها للعاملين المشتركين في برامج التقاعد ذات المنافع المحددة على أساس صيغة تستند

[٧] كما ورد وصفه في الملحق الثاني، يعد تخفيض مطالبة مالية بالاتفاق المتبادل بين الدائن والمدين معاملة في أصول مالية وليس تدفقا اقتصاديا آخر.

عادة إلى مدة خدمة المشارك وراتبه. ويعامل التغير في التزام برنامج التقاعد الناشئ عن تغير في هيكل المنافع كتغير آخر في الحجم، لأن المفترض أن هذا التغير تغير منفرد من جانب رب العمل و ليس تحويلا رأسماليا تم التفاوض عليه باتفاق متبادل.

**١٠–٤٤** يشتمل استهلاك رأس المال الثابت على مخصص لقدر معتاد متوقع من التلف، وتشتمل التغيرات في المخزونات على مخصص لمعدل الانكماش الطبيعي. ويعتبر تلف الأصول الذي يختلف عن القدر الذي تغطيه تلك المخصصات والذي لا يعد خسارة ناجمة عن الكوارث، تلفا غير متوقع ويعامل كتغير آخر في الحجم. وعلى سبيل المثال، تدرج هنا الخسائر الكبيرة في المخزونات بسبب الحرائق والسرقة وانتشار الحشرات والهوام في مخازن الحبوب. وقد يكون التعديل مقابل التلف غير المتوقع، زيادة في الأصول إذا كان التلف الفعلي أقل من المقدار الذي تغطيه مخصصات القدر المعتاد المتوقع من التلف.

### ب– إنشاء الأصول الاقتصادية أو اكتشافها أو إلغاؤها أو الاستيلاء عليها

**١٠–٤٥** بمقدور الوحدة الحكومية أن تنشئ أصلا اقتصاديا بممارسة حقوق الملكية على أصل يتوافر طبيعيا مثل الطيف الكهرومغناطيسي أو الموارد السمكية في مناطق اقتصادية خالصة. وعندما تقوم بذلك، يدخل الأصل الميزانية العمومية كتغير آخر في الحجم.

**١٠–٤٦** يكون حجم الأراضي عادة ثابتا. غير أنه يمكن إنشاء أراض في بعض الحالات عن طريق استصلاح أراض من البحر باستخدام الحواجز أو المصدات البحرية الأخرى. ويسجل ذلك الإنشاء كتغير آخر في الحجم.

**١٠–٤٧** تعامل التخصيصات الجديدة لحقوق السحب الخاصة وإلغاءات حقوق السحب الخاصة القائمة كتغيرات في أصول مالية ناشئة عن تغيرات أخرى في الحجم. وتخصص حقوق السحب الخاصة في معظم الحالات للبنوك المركزية، ولكن يمكن قيدها في الميزانية العمومية لوحدة حكومية عندما تضطلع تلك الوحدة ببعض وظائف السلطة النقدية.

**١٠–٤٨** رغم عدم تزايد الحجم الكلي للموارد الجوفية، لا يسجل كأصول سوى الموارد المكتشفة. وبذلك، يسجل اكتشاف رواسب جديدة قابلة للاستغلال تجاريا، سواء أكان ذلك نتيجة لعمليات تنقيب علمية منتظمة أو بالصدفة، كتغير آخر في الحجم.

**١٠–٤٩** قد تستولي وحدات حكومية على أصول وحدات مؤسسية أخرى دون تعويض كامل لأسباب أخرى بخلاف عدم دفع الضرائب أو الغرامات أو رسوم مماثلة. ولا تعتبر عمليات الاستيلاء هذه على الأصول، سواء أكانت قانونية أو غير قانونية، تحويلات رأسمالية، لأنها لا تتم بالاتفاق المتبادل بين الوحدات المعنية. وتسجل أي زيادة في قيمة الأصول المستولى عليها على قيمة أي تعويض مدفوع كتغير آخر في الحجم. ويعتبر حبس رهن الأصول واستعادة ملكية الدائنين لها معاملات، لأن الاتفاق التعاقدي بين المدين والدائن ينص على هذا المسار من مسارات حق الرجوع.

### ج– التغيرات في نوعية الأصول الاقتصادية القائمة

**١٠–٥٠** تعامل اختلافات النوعية عموما كاختلافات الحجم، لأن اختلاف النوعيات يعكس قيم استخدام مختلفة. ويمكن أن تحدث تلك التغيرات بسبب حدوث تغير في الاستخدام المسموح به للأصل أو التلف البيئي أو التقادم غير المتوقع أو بقاء الأصل الثابت مدة أطول من المتوقع. والاختلاف بين تغير النوعية وتغير السعر، هو اختلاف في الدرجة، وقد لا يكون واضحا دائما ما إذا كان من الملائم بقدر ما يفوق ما سواه اعتبار ذلك الاختلاف تغيرا آخر في الحجم أم مكسب حيازة.

**١٠–٥١** قد يمثل التغير في الاستخدام المسموح به أو المخصص للأصل نوعية مختلفة للأصل. فعلى سبيل المثال، قد يؤدي التغير في استخدام الأرض، مثل تحويلها من أرض زراعية إلى أرض مبان، إلى زيادة قيمتها أو انخفاضها، وعلى الأخص إذا كان هذا التغير ناتجا عن التغير في تصنيف تقسيم المناطق أو عن إجراء إداري آخر. ويسجل تغير آخر في الحجم من هذا النوع مع إجراء إعادة تصنيف على النحو المبين بالقسم التالي. وتعامل أيضا الزيادة في قيمة إنشاءات قائمة أو موقع خصص كنصب تذكاري بسبب أهميته الأثرية أو التاريخية أو الثقافية الخاصة كتغير في النوعية.

**١٠–٥٢** يمكن أن يؤدي النشاط الاقتصادي إلى تدهور نوعية أصول غير منتَجة مثل الأرض والموارد المائية والحياة البرية. وتتمثل التلفيات المعتادة الناتجة عن النشاط الاقتصادي في تآكل الأرض بسبب اقتلاع الغابات أو الممارسات الزراعية غير السليمة، والآثار الضارة للأمطار الحمضية أو الأسمدة الزائدة التي تنجرف من مياه الصرف الزراعية على الموارد السمكية والمائية. وهناك نوع آخر لتلف نوعية الأصول، هو التدهور البيئي غير المتوقع للأصول الثابتة، نتيجة لآثار حموضة الهواء والأمطار على أسطح المباني أو على هيكل المركبات.

**١٠–٥٣** قد يؤدي تحسن التكنولوجيا المستخدمة في النماذج الجديدة للأصول الثابتة أو العمليات الإنتاجية الجديدة، إلى تقادم الأصول بمعدل يفوق المقدار المخصص لاستهلاك رأس المال

الثابت. وتسجل انخفاضات قيمة الأصول الثابتة الناشئة من هذا المصدر كتغيرات أخرى في الحجم. ومن ناحية أخرى، قد يستمر الأصل الثابت لمدة أطول من المتوقع. وعندما تثبت هذه الزيادة في العمر الاقتصادي للأصل، يدرج تغير آخر في الحجم لتسجيل ارتفاع نوعية الأصل.

## ٣- التغيرات في التصنيف

**١٠-٥٤** قد يتغير تكوين أصول قطاع الحكومة العامة بسبب إعادة تصنيف وحدة مؤسسية بأكملها أو مجموعة من الأصول والخصوم. وإعادة التصنيف تعيد ترتيب الأصول والخصوم بدون تغيير القيمة الصافية للوحدة أو القطاع المعني.

### *أ- التغيرات في تصنيف القطاع وهيكله*

**١٠-٥٥** قد يعاد تصنيف وحدة بأكملها من قطاع الحكومة العامة إلى قطاع آخر أو إلى قطاع الحكومة العامة من قطاع آخر دون تغير الملكية أو السيطرة، ويحدث ذلك في المعتاد لأن الوحدة تكون إما قد بدأت أو توقفت عن بيع مخرجاتها بأسعار ذات دلالة اقتصادية. وعندما يعاد تصنيف وحدة إلى خارج قطاع الحكومة العامة، تستبعد كل أصولها وخصومها من قطاع الحكومة العامة، ويستعاض عن القيمة الصافية لتلك الأصول والخصوم بأصل مالي وأسهم وحصص رأسمال أخرى لتعكس استمرار ملكية وحدة من وحدات الحكومة العامة للوحدة المذكورة أو استمرار سيطرتها عليها. والعكس صحيح عندما يعاد تصنيف وحدة بإدراجها في قطاع الحكومة العامة.

**١٠-٥٦** يسجل أيضا التغير في هيكل الوحدات كتغير في التصنيف. فعلى سبيل المثال، قد تدمج وحدتان من وحدات الحكومة العامة في وحدة واحدة أو قد تنقسم وحدة واحدة إلى وحدتين. وعند دمج وحدتين، تحذف جميع المطالبات المالية والخصوم القائمة بينهما. وبالتماثل مع ذلك، عندما تنقسم وحدة إلى وحدتين أو أكثر، قد تظهر مطالبات مالية وخصوم جديدة بين الوحدات الجديدة.

### *ب- التغيرات في تصنيف الأصول*

**١٠-٥٧** قد يعاد تصنيف الأصول والخصوم القائمة من فئة لأخرى، ويحدث ذلك عادة عندما يتغير الغرض من استخدام الأصل، الأمر الذي يعتمد على درجة تفصيل تصنيف الأصول. ويسجل تغير التصنيف كتغير آخر في الحجم بنفس القيمة بالنسبة للقيدين. وإذا كان تغير الاستخدام يعني أيضا التغير في قيمة الأصل، فيسجل تغير ثان في الحجم كتغير في النوعية وليس كمكسب حيازة.

**١٠-٥٨** يعامل الذهب غير النقدي كسلعة، وتصنف الحيازات منه كمخزون أو كنفائس. وتعطى الصفة النقدية للذهب غير النقدي عندما تقوم وحدة من وحدات السلطة النقدية بإعادة تصنيف الذهب غير النقدي لكي يصبح ذهبا نقديا. ومن الناحية الأخرى، يمكنها إبطال الصفة النقدية للذهب بإعادة تصنيف الذهب النقدي ليصبح ذهبا غير نقدي، ويعامل هذا التغير في وضع الذهب كإعادة تصنيف.

**١٠- ٥٩** قد يتغير استخدام إنشاءات من مساكن إلى مبان إدارية حكومية أو العكس. وإذا صنفت هذه الأنواع من الإنشاءات بصورة مستقلة، فيسجل عندئذ تغير آخر في الحجم. وتتم موازنة التغير الموجب في فئة أصل بتغير سالب في فئة الأصل الآخر.

**١٠-٦٠** قد يتغير استخدام الأرض، كأن يتغير استخدامها من أرض زراعية إلى أرض مبان أو استخدامها في أغراض ترفيهية. وإذا صنفت هذه الاستخدامات بصورة مستقلة، يتم تسجيل تغير آخر في الحجم.