الفصل الثالث: التدفقات والأرصدة والقواعد المحاسبية

يصف هذا الفصل التدفقات والأرصدة في نظام إحصاءات مالية الحكومة، ويصف القواعد المحاسبية المستخدمة في تحديد وقت قيدها وتقييمها وغير ذلك من الجوانب المتعلقة بالقيد.

ألف- مقدمة

٣-١ جميع البيانات المسجلة في نظام إحصاءات مالية الحكومة هي إما تدفقات أو أرصدة. والتدفقات هي القيم النقدية للأعمال الاقتصادية التي تقوم بها الوحدات وكذلك الأحداث الأخرى التي تؤثر على الوضع الاقتصادي للوحدات والتي تجري ضمن فترة محاسبية معينة. أما الأرصدة فيقصد بها حيازات الوحدة من الأصول والخصوم في وقت معين والقيمة الصافية لتلك الوحدة الناتجة عن ذلك، والتي تعادل مجموع الأصول ناقصا مجموع الخصوم.

٣-٢ جانبا التدفقات والأرصدة المسجلان في نظام إحصاءات مالية الحكومة متكاملان، وهذا يعني أنه يمكن تفسير جميع التغيرات في الأرصدة تفسيرا كاملا بالتدفقات. وبعبارة أخرى، تنطبق العلاقة التالية على كل رصيد:

$$S_1 = S_0 + F$$

حيث يمثل كل من S_0 و S_1 قيمة رصيد معين في بداية ونهاية الفترة المحاسبية على التوالي، وحيث F هي القيمة الصافية لجميع التدفقات خلال الفترة التي أثرت على ذلك الرصيد. وبوجه أعم، تعد قيمة أي رصيد تقتنيه وحدة ما في وقت معين هي القيمة التراكمية لجميع التدفقات التي تؤثر على ذلك الرصيد والتي حدثت منذ أن اكتسبت الوحدة ذلك الرصيد لأول مرة.

٣-٣ يجب قيد مجموعة متنوعة تنوعا واسعا من التدفقات في نظام إحصاءات مالية الحكومة. ويبدأ هذا الفصل بوصف عدة خصائص مهمة للتدفقات يستند إليها تصنيفها ومعالجتها، ثم يقدم وصفا عاما للقواعد المحاسبية المستخدمة في قيد التدفقات والأرصدة في نظام إحصاءات مالية الحكومة. وترد في فصول لاحقة مناقشة لأوصاف فئات معينة من التدفقات والأرصدة وتطبيق القواعد العامة على قيدها.

باء- أنواع التدفقات

٣-٤ تعكس التدفقات إنشاء قيمة اقتصادية أو تحويلها أو مبادلتها أو نقل ملكيتها أو إطفاءها، وتنطوي على تغيرات في حجم أو تكوين أو قيمة أصول وخصوم الوحدة وصافي قيمتها. وقد يكون التدفق حدثا واحدا، مثل الدفع نقدا لشراء سلع، أو القيمة التراكمية لمجموعة من الأحداث التي تقع خلال فترة محاسبية، مثل التراكم المستمر لمصروفات الفائدة على سند حكومي. وتصنف جميع التدفقات كمعاملات أو كتدفقات اقتصادية أخرى. وتصف الأقسام التالية هذين النوعين من التدفقات.

١- المعاملات

٣-٥ ***المعاملة*** هي تعامل بين وحدتين وفقا لاتفاق متبادل أو عمل ضمن وحدة يكون من المفيد من الوجهة التحليلية أن يعالج بوصفه معاملة. ويعني الاتفاق المتبادل أن لدى الوحدتين علما مسبقا بالمعاملة وأنهما موافقتان عليها، ولكنه لا يعني أن الوحدتين دخلتا في المعاملة بصورة طوعية. فهناك بعض المعاملات، كدفع الضرائب، يتم فرضها بقوة القانون. ورغم أن فرادى الوحدات ليست حرة في تحديد مبالغ الضرائب التي تدفعها، فإن هناك تسليما وقبولا جماعيين من المجتمع بالالتزام بدفع الضرائب. ومن ثم تعتبر مدفوعات الضرائب معاملات رغم كونها إلزامية. وبالمثل، قد لا تتم الأعمال اللازمة للامتثال للقرارات القضائية أو الإدارية بصورة طوعية ولكنها تتم بعلم الأطراف المعنية مسبقا بها ورضاها المسبق بها.

٣-٦ رغم أن معظم المعاملات يحدث بين وحدتين، ففي بعض الحالات، تقوم وحدة واحدة بإجراء بصفتين مختلفتين لها ومن

المفيد تحليليا معالجة هذا الإجراء كمعاملة، وهو يشار إليه كمعاملة داخلية. ويعد اختيار ما يعالج من الإجراءات الداخلية كمعاملات اختيارا قائما على التقدير الاستنسابي. وهذا الدليل يتبع *نظام الحسابات القومية لعام* ١٩٩٣ في أنه يعالج كمعاملات كلا من استهلاك رأس المال الثابت وتحويل المواد والإمدادات من المخزونات إلى الإنتاج والتغيرات الداخلية الأخرى في المخزونات. ولا يتبع هذا الدليل *نظام الحسابات القومية لعام* ١٩٩٣ فيما يتعلق بمعالجة الأصول التي تنتجها وحدة ما لاستخدامها الخاص، والسلع والخدمات التي تنتجها وحدة من وحدات الحكومة العامة وتوزع على الأفراد أو على المجتمع بأسره بدون مقابل أو بأسعار غير ذات دلالة اقتصادية.[١]

٣–٧ كل معاملة هي إما ***مبادلة*** أو ***تحويل***. وتعتبر المعاملة مبادلة إذا قدمت وحدة ما سلعة أو خدمة أو أصلا أو عمالة إلى وحدة ثانية وحصلت في المقابل على سلعة أو خدمة أو أصل أو عمالة بنفس القيمة.[٢] وتدخل في عداد المبادلات تعويضات العاملين، ومشتريات السلع والخدمات، وتحمل مصروفات الفائدة، وبيع مبنى إداري، وجميع المعاملات الداخلية.

٣–٨ تعتبر المعاملة تحويلا إذا قدمت وحدة ما سلعة أو خدمة أو أصلا أو عمالة إلى وحدة ثانية دون أن تتلقى في المقابل في نفس الوقت سلعة أو خدمة أو أصلا أو عمالة لها أي قيمة. وعادة ما تقوم وحدات الحكومة العامة بعدد كبير من التحويلات، والتي قد تكون إلزامية أو طوعية. فالضرائب ومعظم مساهمات الضمان الاجتماعي هي تحويلات إجبارية تفرضها وحدات حكومية على وحدات أخرى، أما الإعانات المالية والمنح ومنافع المساعدة الاجتماعية فهي تحويلات طوعية من وحدات الحكومة العامة إلى وحدات أخرى.

٣–٩ تبدو بعض المعاملات كما لو كانت مبادلات ولكنها في واقع الأمر مزيج من المبادلة والتحويل. و ينبغي في هذه الحالات تجزئة المعاملة الفعلية إلى معاملتين، واحدة بمثابة مبادلة فقط والثانية بمثابة تحويل فقط. وعلى سبيل المثال، قد تبيع إحدى وحدات الحكومة العامة أصلا بسعر يقل بوضوح عن قيمته السوقية، وعندئذ ينبغي تقسيم معاملة البيع إلى مبادلة بالسعر السوقي للأصل وتحويل يعادل في قيمته الفرق بين قيمة المعاملة الفعلية والقيمة السوقية للأصل.[٣]

٣–١٠ تعامل الضرائب كتحويلات رغم أن الوحدات التي تؤدي هذه المدفوعات قد تحصل على بعض المنافع من الخدمات التي تقدمها الوحدة الحكومية التي تتلقى الضرائب. فعلى سبيل المثال، لا يمكن استبعاد أحد من المشاركة في المنافع التي تقدمها خدمات جماعية مثل الأمن العام. وإضافة إلى ذلك، قد يستطيع المكلف استهلاك بعض فرادى الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية. غير أنه لا يمكن عادة تحديد صلة مباشرة بين المدفوعات الضريبية والمنافع التي تتلقاها فرادى الوحدات. وفضلا على ذلك، لا توجد عادة أي علاقة بين قيمة الخدمات التي تتلقاها وحدة ما ومقدار الضرائب التي تدفعها تلك الوحدة.

٣–١١ تعامل أيضا أقساط ومطالبات التأمين على غير الحياة كتحويلات.[٤] والأقساط الخاصة بهذا النوع من التأمين لا تعطي للوحدات التي تدفعها حق الحصول على منافع إلا إذا وقع حدث من الأحداث المنصوص عليها في وثيقة التأمين. وبعبارة أخرى، تدفع وحدة ما مبلغا من المال لوحدة ثانية كي تقبل تحمل مخاطر وقوع حدث معين للوحدة الأولى. وتعتبر هذه المعاملات تحويلات لأنه ليس من المتيقن حصول الوحدة الأولى على أي منافع، وإذا حصلت على منافع فقد لا تكون هناك علاقة بينها وبين مبلغ الأقساط المدفوعة من قبل. ويشمل التأمين على غير الحياة برامج الضمان الاجتماعي وبرامج أرباب العمل للتأمين الاجتماعي لصالح موظفي الحكومة التي لا توفر منافع تقاعدية. ومن ثم تعامل مساهمات الضمان الاجتماعي التي تتلقاها الوحدات الحكومية ومنافع الضمان الاجتماعي التي تؤديها تلك الوحدات كتحويلات في نظام إحصاءات مالية الحكومة.

٣–١٢ يمكن أيضا تصنيف جميع المعاملات كمعاملات نقدية أو غير نقدية. ***والمعاملة النقدية*** معاملة تؤدي فيها وحدة ما مدفوعات أو تتحمل خصوما مبينة بوحدات نقدية، وتتلقى فيها الوحدة الثانية المدفوعات أو أصلا آخر مبينا أيضا بوحدات العملة. وعلى سبيل المثال، يتم عادة شراء السلع بعدد معين من وحدات العملة لكل وحدة سلعية، وفي أغلب الأحيان يتم أداء منافع الضمان الاجتماعي بمبالغ نقدية ثابتة.

٣–١٣ جميع المعاملات الأخرى هي ***معاملات غير نقدية*** ولكن يجب أن تعطى لها قيمة نقدية لأن نظام إحصاءات مالية الحكومة

---

[١] تصف الفقرات من ٣–٤٤ إلى ٣–٤٩ في *نظام الحسابات القومية لعام* ١٩٩٣ نطاق المعاملات الداخلية. ويرد في الفقرتين ٣–٢٣ و٣–٢٤ في هذا الفصل مزيد من الوصف للأعمال التي تعالج كمعاملات داخلية في *نظام الحسابات القومية لعام* ١٩٩٣ ولكن لا تعالج بهذه الصفة في هذا الدليل.

[٢] المقصود من مصطلح "إذا قدمت وحدة سلعة أو خدمة أو أصلا .." أن يشمل سماح وحدة ما لوحدة ثانية باستخدام أصل مملوك للوحدة الأولى وكذلك بالتغير في ملكية ذلك الأصل. وتعتبر معاملات الفائدة وغيرها من معاملات دخل الملكية مبادلات، لأن هناك وحدة ما تقدم أصلا كالنقدية أو غيرها من وسائل الدفع، أما الوحدة الثانية فتقدم استخدام أحد أصولها.

[٣] راجع الفقرة ٣–٢١ للاطلاع على وصف عام لتجزئة المعاملات.

[٤] بوجه أدق، يعتبر دفع القسط بمثابة اقتناء أصل مالي. ومع اقتناء مشروع التأمين للقسط طوال المدة التي تغطيها وثيقة التأمين، يتحول القسط إلى مدفوعات تحويلات. وفي *نظام الحسابات القومية لعام* ١٩٩٣ ، يعتبر جزء من كل قسط تأمين على غير الحياة شراء لخدمة وليس تحويلا. أما في نظام إحصاءات مالية الحكومة فإن القسط بأكمله يعامل كتحويل لأن تقدير عنصر الخدمة يتطلب توافر إحصاءات عن جميع قطاعات الاقتصاد.

لا يتعامل إلا مع التدفقات والأرصدة المعبر عنها بقيم نقدية. وللقيم المعطاة للمعاملات غير النقدية أهمية اقتصادية مختلفة عن المدفوعات النقدية بنفس المبلغ لأنها ليست مبالغ نقدية يمكن التصرف فيها بحرية. ورغم ذلك، من الضروري إعطاء أفضل تقدير لقيم السوق للبنود التي تنطوي عليها المعاملات غير النقدية حتى يكون النظام شاملا ومتكاملا.

٣-١٤ يمكن أن تكون المعاملات غير النقدية إما معاملات بين طرفين أو معاملات داخلية، ويمكن أن تكون إما مبادلات أو تحويلات. وتعتبر المقايضة والأجر العيني وغيرهما من المدفوعات العينية الأخرى مبادلات غير نقدية، أما التحويلات العينية فهي تحويلات غير نقدية. وقد ورد في الفقرة ٣-٦ وصف للمعاملات الداخلية.

٣-١٥ في *معاملة* ***المقايضة*** تتبادل وحدتان سلعا أو خدمات أو أصولا غير النقد ذات قيمة متساوية. فعلى سبيل المثال، قد توافق وحدة حكومية على مبادلة قطعة أرض في منطقة صناعية مع مؤسسة خاصة مقابل قطعة أرض أخرى سوف تستخدمها الحكومة كمتنزه وطني.

٣-١٦ يحدث ***أداء الأجر العيني*** عندما يتم تعويض موظف حكومي بسلع أو خدمات أو أصول غير النقد. وتشمل أنواع التعويض التي يقدمها أرباب العمل في العادة إلى مستخدميهم بالمجان أو بأسعار مخفضة الوجبات والمشروبات، والزي الموحد، وخدمات الإسكان، وخدمات النقل، وخدمات رعاية الأطفال.

٣-١٧ تحدث ***المدفوعات العينية الأخرى*** عند أداء مدفوعات لتسوية خصوم في شكل سلع أو خدمات أو أصول غير النقد بدلا من النقود. وعلى سبيل المثال، قد توافق وحدة حكومية على تسوية مطالبة عن ضرائب متأخرة السداد إذا نقل المكلف ملكية أرض أو أصول ثابتة إلى الحكومة.

٣-١٨ يمكن استخدام ***التحويلات العينية*** بدلا من النقود لأغراض تحقيق الكفاءة أو للتأكد من استهلاك السلع والخدمات المقصودة. فعلى سبيل المثال، قد تكون المعونة المقدمة بعد كارثة طبيعية أكثر فعالية ويكون توصيلها بشكل أسرع إذا قدمت في شكل دواء وغذاء ومأوى بدلا من النقود. كذلك قد تقدم إحدى وحدات الحكومة العامة خدمات طبية وتعليمية عينية لتتأكد من تلبية الحاجة إلى تلك الخدمات.

٣-١٩ لا يتم قيد بعض المعاملات بالشكل الذي يبدو أنها حدثت به. ويتم بدلا من ذلك تعديلها لإبراز علاقاتها الاقتصادية الأساسية بشكل أوضح. وأنواع التعديل الثلاثة المستخدمة في نظام إحصاءات مالية الحكومة هي تغيير المسار، والتجزئة، وإعادة العزو.

٣-٢٠ يكون ***تغيير المسار*** لازما عندما لا تظهر في السجلات المحاسبية الفعلية وحدة تعد في واقع الأمر طرفا في معاملة ما بسبب ترتيبات مؤسسية. فعلى سبيل المثال، إذا كان موظفو الحكومة مقيدين في برنامج للتقاعد، فقد تبين السجلات المحاسبية أن الوحدة الحكومية المعنية تقدم المدفوعات مباشرة إلى برنامج التقاعد نيابة عن موظفيها. ومن الضروري في تلك الحالة تغيير مسار المدفوعات بحيث تظهر الحكومة باعتبارها الجهة التي تؤدي المدفوعات إلى الموظفين، الذين يفترض أنهم يؤدون مدفوعات بنفس المبالغ إلى برنامج التقاعد.

٣-٢١ ***التجزئة*** هي تقسيم معاملة واحدة كما تنظر إليها الأطراف المعنية إلى معاملتين أو أكثر لأغراض القيد في نظام إحصاءات مالية الحكومة. فعلى سبيل المثال، عندما تقتني إحدى وحدات الحكومة العامة أصلا ثابتا بموجب معاملة تأجير تمويلي، فإنه يجب تجزئة مدفوعات التأجير الدورية إلى معاملتين هما سداد المبلغ الأصلي ومدفوعات الفائدة. ويعتبر تقسيم المعاملات الفعلية إلى مبادلة وتحويل على النحو المبين في الفقرة ٣-٩ مثالا آخر على التجزئة.

٣-٢٢ تكون ***إعادة العزو*** لازمة عندما تعمل الوحدة بوصفها وكيلا لوحدة أخرى. فعلى سبيل المثال، قد تحدث إعادة العزو عندما تقوم وحدة حكومية بتحصيل الضرائب ثم تحولها كلها أو جزءا منها إلى وحدة حكومية أخرى. وفي بعض الترتيبات من هذا النوع، تحتفظ الوحدة القائمة بالتحصيل بجزء صغير من الضرائب المحصلة مقابل جهودها في التحصيل. ويعامل المبلغ المحتجز كبيع خدمة من جانب الوحدة القائمة بالتحصيل. وللاطلاع على المبادئ التوجيهية الخاصة بإعادة عزو الضرائب أو عزوها إلى مستويات الحكومة القائمة بالتحصيل أو المستفيدة، راجع الفقرات من ٥-٢٤ إلى ٥-٢٨ بالفصل الخامس.

٣-٢٣ تختلف معاملة بعض الأنشطة في نظام إحصاءات مالية الحكومة عن معاملة نفس الأنشطة في *نظام الحسابات القومية لعام* ١٩٩٣. فعلى سبيل المثال، تندرج وحدات الحكومة العامة في عداد المنتجين غير السوقيين، وهذا يعني أنها تستهلك عادة موارد اقتصادية في العملية الإنتاجية، وتنتج مخرجات في شكل سلع وخدمات، ثم توزع تلك السلع والخدمات بدون مقابل أو بأسعار غير ذات دلالة اقتصادية على المجتمع بصورة جماعية أو على فرادى الأسر. ويعتبر إنتاج المخرجات وتوزيعها معاملتين غير نقديتين يجب قيدهما في *نظام الحسابات القومية لعام* ١٩٩٣ كي تكون هناك محاسبة كاملة للإنتاج. غير أن نظام إحصاءات

مالية الحكومة يركز على الأنشطة المالية للحكومة. ونظرا لأن قيمة المخرجات المنتَجة وقيمة التوزيع متساويتان بحكم التعريف، لن يكون هناك أي تغير في الوضع المالي لوحدة الحكومة العامة المعنية. ونتيجة لذلك، لا يلزم قيد هذه المعاملات للوفاء بأغراض نظام إحصاءات مالية الحكومة. أما المعاملات المرتبطة بعملية الإنتاج، مثل تعويضات العاملين وشراء السلع والخدمات لاستخدامها في الإنتاج، فهي تؤثر بالفعل على الوضع المالي لوحدة الحكومة العامة وتقيد في نظام إحصاءات مالية الحكومة. ورغم المعاملة المختلفة لبعض الأنشطة، يدرج النظامان جميع التدفقات التي تغير الأرصدة كي يتسنى تفسير جميع التغيرات في الميزانية العمومية من خلال التدفقات المسجلة.

٢٤–٣ تتناول فصول لاحقة النطاق الدقيق للتدفقات المسجلة في نظام إحصاءات مالية الحكومة. وبوجه عام، يرد في الملحق الثالث شرح للمعاملات المسجلة في *نظام الحسابات القومية لعام ١٩٩٣*، لكنها غير مسجلة في نظام إحصاءات مالية الحكومة، وتشمل ما يلي:

- المخرجات من سلع وخدمات غير سوقية والتوزيع المتزامن لها،
- المخرجات من أصول ثابتة مكونة للحساب الذاتي وتكلفة إنتاج تلك الأصول،
- معاملات معينة مرتبطة ببرامج أرباب العمل للتأمين الاجتماعي التي تقدم منافع تقاعد وتديرها وحدات الحكومة العامة،[٥]
- معاملات تعكس إعادة استثمار إيرادات الاستثمار الأجنبي المباشر.

٢– التدفقات الاقتصادية الأخرى

٢٥–٣ ***التدفق الاقتصادي الآخر*** هو تغير في حجم أصول أو خصوم أو في قيمتها لا يكون ناتجا عن معاملة. ويطلق على تغيرات الحجم وصف ***التغيرات الأخرى في حجم الأصول***، أو وصف أبسط هو التغيرات الأخرى في الحجم، ويطلق على تغيرات القيمة وصف ***مكاسب وخسائر الحيازة***.[٦] وفي جميع الحالات، تعني الإشارة إلى حدوث تغير في حجم أو قيمة أصل ما أيضا حدوث تغيرات في الخصوم حسب مقتضى الحال.

٢٦–٣ تغطي التغيرات الأخرى في حجم الأصول طائفة متنوعة من الأحداث. ولأغراض الوصف هنا، تقسم هذه الأحداث إلى ثلاث مجموعات. وتتألف المجموعة الأولى من الأحداث التي تنطوي على إضافة أصول أو خصوم قائمة إلى الميزانية العمومية أو حذفها منها بدون أي تغيرات في كميتها أو نوعيتها. وتتألف المجموعة الثانية من الأحداث التي تغير كمية أو نوعية الأصول. أما المجموعة الأخيرة فتتألف من التغيرات في تصنيف الأصول.

٢٧–٣ قد يكون وجود كيان ما معروفا ولكنه غير مدرج في الميزانية العمومية لإحدى وحدات الحكومة العامة لأن قيمته السوقية صفر، كالاحتياطي المثبت لأصول جوفية غير قابلة للاستغلال اقتصاديا بالنظر إلى التكنولوجيا والأسعار النسبية السائدين. فإذا أصبحت القيمة السوقية موجبة نتيجة لتغير التكنولوجيا أو الأسعار النسبية، فإنه يتم عندئذ قيد تغير آخر في الحجم لإضافة ذلك البند إلى الميزانية العمومية. وفي الحالة المقابلة، قد يلزم استبعاد أصل ما من الميزانية العمومية لأن هناك تغيرا في التكنولوجيا أو الأسعار النسبية يجعل الأصل غير قابل للاستغلال اقتصاديا.

٢٨–٣ هناك مجموعة متنوعة من الأحداث يمكن أن تسبب هذا النوع من التدفقات. وفيما يلي بضعة أمثلة على ذلك:

- قد تصبح رواسب معدنية جوفية قابلة للاستغلال اقتصاديا نتيجة للتقدم التكنولوجي أو لارتفاع أسعار السوق.
- قد تتحسن إمكانية الوصول إلى غابة معينة مما يجعل قطع الأخشاب للأغراض التجارية ممكنا في تلك الغابة.
- قد يفقد مشروع إنشائي مبرراته الاقتصادية قبل اكتماله ويتم التخلي عن الأصول المنفذة جزئيا.
- قد تمنح الحكومة حماية لاختراع ما من خلال براءة اختراع.
- قد ينتهي دائن ما إلى أنه لم يعد بالإمكان تحصيل مطالبة مالية بسبب إفلاس المدين المعني.

٢٩–٣ تشمل المجموعة الثانية من التغيرات الأخرى في الحجم تغيرات في كميات أو نوعيات الأصول. وتحدث مثل هذه التغيرات لكون الأصول المعنية قد اكتشفت أو أنشئت أو دمرت أو شطبت أو استولت عليها وحدة من وحدة أخرى. وفيما يلي بعض أمثلة لهذه الأنواع من الأحداث:

- الدمار الجزئي أو الكامل لأصل ما نتيجة لكارثة واسعة النطاق مثل زلزال شديد أو إعصار.

---

[٥] يرد وصف لهذه المعاملات بالأقسام المتعلقة بالمساهمات الاجتماعية والمنافع الاجتماعية في الفصلين الخامس والسادس.

[٦] يشار أيضا في *نظام الحسابات القومية لعام ١٩٩٣* إلى مكاسب وخسائر الحيازة بمصطلح إعادة التقييم.

- حدوث زيادة في كمية الغابات وأرصدة الأسماك نتيجة للنمو الطبيعي.
- استنفاد حجم الرواسب المعدنية والغابات الطبيعية نتيجة للإزالة المادية للأصول.
- انقضاء أجل براءة اختراع ما بمرور الوقت.
- قيام رب العمل بتغيير هيكل منافع برنامج التقاعد من طرف واحد.
- إنشاء أراض بردم مساحات من البحر باستخدام سدود أو غير ذلك من الحواجز البحرية.
- اكتشاف رواسب معدنية جديدة.
- استيلاء وحدة حكومية على أصول دون دفع تعويض كامل عنها لأسباب غير عدم دفع الضرائب أو الغرامات أو رسوم مماثلة.
- انخفاض نوعية أصل نتيجة تلف لأسباب بيئية أو التآكل أو قطع الغابات أو التقادم غير المتوقع.
- حدوث تغير في الاستخدام المسموح به أو المقرر لقطعة أرض ما، كأن يتحول من الاستخدام الزراعي إلى الاستخدام كموقع لمبنى تجاري.

٣-٣٠ ترتبط الفئة الثالثة بالتغيرات الناتجة عن إعادة تصنيف وحدات بأكملها من قطاع إلى آخر أو إعادة تصنيف أصول وخصوم فرادى من فئة إلى فئة أخرى، ولا تتغير القيمة الصافية نتيجة لتغير التصنيف.

٣-٣١ ينتج التغير في تصنيف الوحدات عن عدة أحداث. فإذا بدأت وحدة حكومية ما في تقاضي أسعار ذات دلالة اقتصادية لمخرجاتها، فإنها تصبح عندئذ شركة عامة، ويعاد تصنيف جميع أصولها وخصومها من قطاع الحكومة العامة إلى قطاع الشركات غير المالية أو إلى قطاع الشركات المالية. وفي نفس الوقت، يضاف إلى الميزانية العمومية لقطاع الحكومة العامة أصل مالي له قيمة تعادل القيمة الصافية للأصول والخصوم المعاد تصنيفها، بحيث يبقى صافي قيمتها بدون تغيير. وفي الحالة المقابلة، قد تتوقف شركة عامة عن تقاضي أسعار ذات دلالة اقتصادية وتصبح وحدة حكومية. ومن الممكن أيضا أن تندمج وحدتان معا أو أن تنقسم وحدة واحدة إلى وحدتين.

٣-٣٢ من الممكن أيضا أن يعاد تصنيف أصول فرادى أو مجموعات من الأصول من فئة لأخرى، ويتم ذلك عادة بسبب تغير الغرض من استخدام الأصل المعني. وأحد هذه الأحداث تحويل الذهب من ذهب غير نقدي إلى ذهب نقدي.

٣-٣٣ تنشأ مكاسب وخسائر في حيازة الأصول والخصوم إلى جانب تغيرات مناظرة في القيمة الصافية نتيجة للتغيرات في أسعار تلك الأصول والخصوم، بما في ذلك التغيرات الناشئة عن حركات أسعار الصرف. ومن ناحية المفهوم، تسجل مكاسب وخسائر الحيازة باستمرار كتغيرات في الأسعار.

٣-٣٤ تحدث مكاسب أو خسائر الحيازة بصورة محضة نتيجة لحيازة أصل أو التزام بمرور الوقت بدون إحداث تحول فيه بأي طريقة. ويمكن أن ينطبق ذلك على أي نوع من أنواع الأصول تقريبا، وقد يحدث للأصل المقتنى لأي مدة من الزمن خلال الفترة المحاسبية.

جيم- القواعد المحاسبية

٣-٣٥ تم تصميم القواعد المحاسبية المتعلقة بقيد التدفقات والأرصدة في نظام إحصاءات مالية الحكومة بهدف ضمان توافق البيانات التي يولدها هذا النظام مع المعايير المقبولة لإعداد الإحصاءات الاقتصادية. وباستثناء توحيد البيانات، كما يرد ذكره في موضع تال من هذا الفصل، تعد القواعد المحاسبية الواردة في نظام إحصاءات مالية الحكومة هي نفس القواعد الواردة في *نظام الحسابات القومية لعام* ١٩٩٣. وهناك أيضا أوجه تشابه عديدة بين القواعد المستخدمة في نظام إحصاءات مالية الحكومة والقواعد التي تطبقها الشركات والحكومات في كشوفها المالية.[٧] وتصف الأقسام التالية نوع النظام المحاسبي المستخدم، والقواعد التي تحكم وقت القيد وتقييم التدفقات والأرصدة، وموضوعات أخرى متنوعة.

١- نوع النظام المحاسبي

٣-٣٦ تستخدم ***محاسبة القيد المزدوج*** في قيد التدفقات. وفي نظام القيد المزدوج، يؤدي كل تدفق إلى ظهور قيدين بقيمة متساوية جرى العرف على الإشارة إليهما باسم القيد الدائن والقيد المدين. والقيد المدين هو زيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم أو انخفاض في القيمة الصافية. أما القيد الدائن فهو

[٧] يناقش الملحق الثالث بقدر أكبر من التفصيل العلاقة بين إحصاءات نظام إحصاءات مالية الحكومة و*نظام الحسابات القومية لعام* ١٩٩٣. ولا توجد مقارنة مماثلة مع المعايير المحاسبية المالية في هذا الدليل، لكنه يوصي بمطابقة الكشوف المالية للكيانات الحكومية المعدة وفق المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالحكومة، قدر الإمكان، مع ما يعادلها من كشوف في إحصاءات مالية الحكومة.

انخفاض في الأصول أو زيادة في الخصوم أو زيادة في القيمة الصافية. وتسجل قيود الإيرادات، التي تمثل زيادة في القيمة الصافية، كقيود دائنة. وفي الحالة المقابلة، تدل المصروفات على انخفاض في القيمة الصافية وتسجل كقيد مدين.

٣-٣٧ الميزانية العمومية هي تجميع لبيانات أصول وخصوم وحدة أو قطاع وقيمته الصافية. والمتطابقة الأساسية للميزانية العمومية وللمحاسبة بصورة عامة هي أن مجموع قيمة الأصول يساوي دائما مجموع قيمة الخصوم زائدا القيمة الصافية. ويضمن استخدام نظام القيد المزدوج الحفاظ على هذه المتطابقة بصورة صحيحة. وهناك عدة تركيبات ممكنة من القيود المدينة والقيود الدائنة تؤثر على الأصول والخصوم والقيمة الصافية. فعلى سبيل المثال، يسجل قيام إحدى وحدات الحكومة العامة بشراء خدمة على أن يتم دفع قيمتها خلال ثلاثين يوما كمصروفات (قيد مدين) وزيادة في الخصوم تحت بند حسابات مدينة (قيد دائن). وبذلك، تنخفض القيمة الصافية، من خلال المصروفات، بنفس مقدار زيادة الخصوم، ولا تتأثر الأصول. ويسجل السداد اللاحق كانخفاض في النقدية (قيد دائن) وانخفاض في الحسابات المدينة (قيد مدين). وفي هذه الحالة، تنخفض الأصول والخصوم بنفس المقدار ولا تتأثر القيمة الصافية.

٢- وقت قيد التدفقات

٣-٣٨ متى تم تحديد التدفق المعني، يجب تحديد وقت حدوثه حتى يمكن إعداد نتائج جميع التدفقات التي حدثت خلال فترة محاسبية معينة. ورغم أن هذا القسم يعنى بالوقت المنسوب للتدفقات، فإن الطبيعة المتكاملة لهذا النظام تعني أن الأرصدة المسجلة في الميزانية العمومية تتأثر أيضا بتوقيت التدفقات.

٣-٣٩ من بين مشكلات تحديد توقيت المعاملات، تكرار وجود فترة طويلة بين بدء العمل وإتمامه نهائيا. فعلى سبيل المثال، يبدأ العديد من عمليات شراء السلع بتوقيع عقد بين البائع والمشتري، ويلي ذلك بدء إنتاج البند المطلوب، وإتمام الإنتاج، والشحن من موقع البائع، ووصول البند إلى موقع المشتري، وإعداد الفاتورة وإرسالها، وتلقي الفاتورة، والموافقة على الدفع، وبداية تراكم الفائدة على مدفوعات السداد المتأخرة أو انقضاء فترة الخصم على السداد الفوري، وتوقيع شيك السداد، وإرسال الشيك من جانب المشتري، واستلام البائع للشيك، وإيداع الشيك في بنك البائع، وأخيرا دفع بنك المشتري لقيمة الشيك. وحتى عندئذ قد لا تكون المعاملة قد اكتملت فربما تكون هناك حقوق إرجاع أو مطالبات خاصة بالضمان. وكل واحدة من هذه اللحظات المنفصلة تعد مهمة اقتصاديا إلى حد ما وقد تترتب عليها معاملات متعددة في نظام إحصاءات مالية الحكومة، ولكن لا يمكن أن يعزى إلى كل معاملة إلا وقت واحد.

أ- أسس قيد بديلة

٣-٤٠ بصورة عامة، يمكن تحديد وقت القيد استنادا إلى أربعة أسس، كما يلي: أساس الاستحقاق، وأساس استحقاق الدفع، وأساس الالتزام، والأساس النقدي.

٣-٤١ وفي حالة ***أساس الاستحقاق***، يتم قيد التدفقات في الوقت الذي تنشأ فيه القيمة الاقتصادية أو تحول أو تستبدل أو تنقل ملكيتها أو تطفأ. وبعبارة أخرى، يتم قيد آثار الأحداث الاقتصادية في فترة حدوثها، بغض النظر عما إذا كان قد حدث قبض نقدية أو دفعها أو كان هناك قبض نقدية أو دفع نقدية مستحقا. ورغم ذلك، فإن وقت وقوع الأحداث الاقتصادية لا يكون دوما واضحا. وبصورة عامة، يكون الوقت المنسوب للأحداث هو الوقت الذي تتغير فيه ملكية السلع، أو تقدم فيه الخدمات، أو ينشأ فيه التزام بدفع ضرائب، أو تنشأ فيه مطالبة بأداء منافع اجتماعية، أو تنشأ فيه مطالبات غير مشروطة أخرى.

٣-٤٢ إذا استلزم الحدث الاقتصادي تدفقا نقديا لاحقا، مثل شراء سلع وخدمات بالائتمان، يتم اجتياز المدة الزمنية بين الوقت المنسوب للحدث وفق أساس الاستحقاق ووقت حدوث التدفق النقدي بتسجيل قيد دائن أو قيد مدين. فعلى سبيل المثال، عندما تشتري إحدى وحدات الحكومة العامة سلعا بالائتمان، تسجل قيدا مدينا بحساب المخزونات وقيدا دائنا بالحسابات المدينة عندما تنتقل ملكية السلع. وعند السداد نقدا تسجل وحدة الحكومة العامة قيدا مدينا بالحسابات المدينة وقيدا دائنا بحساب النقدية.

٣-٤٣ يتم قيد جميع الأحداث التي يترتب عليها إنشاء قيمة اقتصادية أو تحويلها أو مبادلتها أو نقل ملكيتها أو إطفاؤها على أساس الاستحقاق في نظام إحصاءات مالية الحكومة، ومن ثم تدرج جميع المعاملات غير النقدية في الإحصاءات المعدة على أساس الاستحقاق.

٣-٤٤ في حالة ***أساس استحقاق الدفع*** يتم قيد التدفقات التي تولد مدفوعات نقدية في آخر وقت يمكن دفعها فيه دون تحمل تكاليف إضافية أو جزاءات، أو عند أداء المدفوعات النقدية إذا تم الدفع في وقت أقرب من ذلك. أما إذا سددت المدفوعات بعد موعد استحقاق الدفع، فإنه يتم اجتياز هذه الفجوة بتسجيل قيد مدين، تماما كما يحدث في حالة القيد على أساس الاستحقاق. وإذا سددت المدفوعات قبل موعد استحقاقها، لا يلزم إدراج قيد مدين. ومن الممكن قيد التدفقات غير النقدية أو عدم قيدها، الأمر الذي يعتمد على أهداف النظام المحاسبي المعني.

٣-٤٥ وفي حالة ***أساس الالتزامات***، يتم قيد التدفقات عندما تلتزم إحدى وحدات الحكومة العامة بإجراء معاملة ما. ولا ينطبق هذا الأساس عادة إلا على مشتريات الأصول والسلع والخدمات، بما في ذلك تعويضات العاملين. ووقت القيد عموما هو وقت إصدار وحدة الحكومة العامة لأمر الشراء. ويجب قيد التدفقات التي لا ينطبق عليها أساس الالتزامات استنادا إلى واحد من الأسس الثلاثة الأخرى، ومن الممكن قيد المعاملات العينية أو عدم قيدها.

٣-٤٦ وفي حالة ***الأساس النقدي***، يتم قيد التدفقات عند تلقي النقدية أو دفعها. ورغم إمكانية قيد التدفقات غير النقدية، فإن معظم النظم المحاسبية التي تستخدم الأساس النقدي لا تقيد التدفقات غير النقدية، لأن التركيز فيها ينصب على إدارة النقدية لا على تدفقات الموارد.

ب- *أسباب استخدام أساس الاستحقاق في نظام إحصاءات مالية الحكومة*

٣-٤٧ يستخدم نظام إحصاءات مالية الحكومة أساس الاستحقاق بالدرجة الأولى لأن وقت القيد يتوافق مع وقت تدفقات الموارد الفعلية. ونتيجة لذلك، فإن أساس الاستحقاق يوفر أفضل تقدير لتأثير سياسة المالية العامة للحكومة على الاقتصاد الكلي. وفي حالة الأساس النقدي، قد يختلف وقت القيد اختلافا مهما عن وقت الأنشطة والمعاملات الاقتصادية التي يتعلق القيد بها. وعلى سبيل المثال، لا يتم قيد الفائدة المدفوعة على سند بدون قسيمة حتى موعد استحقاق السند، والذي قد يكون بعد سنوات عديدة من تحمل المصروفات. وكثيرا ما يتم قيد المعاملات وفق أساس استحقاق الدفع بعد حدوث تدفقات الموارد، وإن تقلصت في معظم الحالات التأخيرات الطويلة للغاية التي يسمح بها الأساس النقدي، أما وقت القيد على أساس الالتزامات فيسبق تدفق الموارد الفعلي.

٣-٤٨ يوفر أساس الاستحقاق أكثر المعلومات شمولا لأن جميع تدفقات الموارد يتم قيدها، بما في ذلك المعاملات الداخلية والمعاملات العينية والتدفقات الاقتصادية الأخرى. وإضافة إلى ذلك، فإن هذا القيد الشامل يسمح بربط التدفقات بالتغيرات في الميزانية العمومية. وبصورة عامة، تقتصر المحاسبة التي تستخدم أساس استحقاق الدفع أو أساس الالتزامات أو الأساس النقدي على المعاملات النقدية.

٣-٤٩ تنشأ متأخرات المدفوعات عندما يتأخر سداد مبلغ إلزامي عن موعد استحقاقه المقرر. ونظرا لأن هذا التاريخ يكون دائما هو نفس التاريخ المنسوب إلى تدفق ما بموجب أساس الاستحقاق أو تاريخا لاحقا عليه، فإن جميع المتأخرات تدرج في الإحصاءات المعدة على أساس الاستحقاق. ولكن قد يكون من الصعب، بدون معلومات تكميلية، تقدير نسبة المتأخرات من مجموع الحسابات المدينة مقارنة بنسبة المتأخرات القائمة بسبب التأخر الاعتيادي في الدفع. ويوضح أساس استحقاق الدفع، بحكم تعريفه، المتأخرات الناشئة عن المشتريات بالائتمان، ولكن بدون توافر معلومات تكميلية، لا تظهر المتأخرات الناشئة عن عدم سداد التزامات الدين، مثل القروض والأوراق المالية عدا الأسهم، في المواعيد المقررة. وفي حالة أساس الالتزامات، يكون توافر المعلومات المتعلقة بالمتأخرات مماثلا لتوافرها في حالة أساس الاستحقاق. وفي حالة الأساس النقدي، لا تتأثر الحسابات عندما لا تسدد إحدى وحدات الحكومة مقابل مشترياتها التي تحصل عليها بالائتمان أو لا تلتزم بشروط سداد الدين. وبذلك لن تكون هناك معلومات عن المتأخرات ما لم يتم إعداد الإحصاءات على نحو خاص.

٣-٥٠ تعد إدارة السيولة أمرا بالغ الأهمية لعمل أي وحدة. غير أنه لا يلزم استخدام الأساس النقدي لتلبية هذه الحاجة لأن المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية لا تضيع في حالة تطبيق أساس الاستحقاق، وعادة ما يتم إعداد بيان منفصل بالتدفقات النقدية. وإضافة إلى ذلك، قد يكون من الصعب تقدير الملاءة والتدفقات النقدية المستقبلية في حالة استخدام الأساس النقدي لعدم وجود معلومات عن المتأخرات.

٣-٥١ في العادة لا تميز الحسابات التي تستخدم أساس استحقاق الدفع أو أساس الالتزامات أو الأساس النقدي بين المصروفات واقتناء الأصول غير المالية. وفي حالة استخدام أساس الاستحقاق يتم قيد اقتناء الأصول غير المالية بصورة منفصلة ويتم التوفيق بين مصروفات استخدام تلك الأصول في أنشطة تشغيلية وفترة استخدامها وليس فترة اقتنائها.

٣-٥٢ وإضافة إلى ذلك، تستخدم النظم الإحصائية الاقتصادية الكلية الرئيسية الأخرى (الحسابات القومية، وميزان المدفوعات، والإحصاءات النقدية والمالية) أساس الاستحقاق. وبذلك يؤدي استخدام أساس الاستحقاق في نظام إحصاءات مالية الحكومة إلى تيسير كبير في الاستخدام المشترك للإحصاءات المأخوذة من نظامين مختلفين.

٣-٥٣ رغم مزايا أساس الاستحقاق، من المرجح أن يكون تطبيقه أصعب من تطبيق المحاسبة وفق الأسس الأخرى وأن يتطلب وضع تقديرات أكثر. فعلى سبيل المثال، قد يكون من الصعب على وحدة حكومية أن تعرف المبلغ الكامل للإيرادات الضريبية الذي يحق لها الحصول عليه لأن مبالغ الإيرادات الضريبية قد تعتمد على معاملات وأحداث أخرى لا تدخل الحكومة طرفا فيها.

ج- *تطبيق أساس الاستحقاق*

٣-٥٤ كقاعدة عامة، يتم قيد التدفقات وفق أساس الاستحقاق عندما تتدفق المنفعة الاقتصادية المصاحبة للحدث إلى الوحدة

المعنية أو منها، أو عندما يكون من المحتمل أن تتدفق منفعة مستقبلية إلى الوحدة المعنية أو منها ويكون من الممكن قياس القيمة النقدية للحدث قياسا موثوقا به. ويرد في الفقرات التالية وصف لمبادئ توجيهية أكثر تحديدا تتعلق بتطبيق أساس الاستحقاق في قيد التدفقات.

٣-٥٥ ينبغي قيد الضرائب والتحويلات الإجبارية الأخرى عند حدوث الأنشطة أو المعاملات أو الأحداث الأخرى التي تنشئ مطالبة لصالح الحكومة بالضرائب أو المدفوعات الأخرى، وهذا الوقت ليس بالضرورة هو الوقت الذي وقع فيه الحدث الخاضع للضريبة. فعلى سبيل المثال، ينشأ الالتزام بدفع ضريبة على المكاسب الرأسمالية عادة عند بيع الأصل المعني وليس عند ارتفاع قيمة هذا الأصل.

٣-٥٦ عند تقدير الإيرادات من الضرائب ومساهمات التأمين الاجتماعي الإجبارية يجب أخذ عدة جوانب لعدم اليقين في الاعتبار. ويتمثل جانب عدم اليقين الأساسي في أن الوحدة الحكومية التي تتلقى الإيرادات ليست في العادة طرفا في المعاملة أو في الحدث الآخر الذي ينشئ التزام دفع الضرائب أو مساهمات الضمان الاجتماعي الإجبارية. وبناء عليه، يغيب عن انتباه السلطات الضريبية العديد من هذه المعاملات والأحداث. وينبغي أن يستبعد من الإيرادات المتحصلة من الضرائب ومساهمات التأمين الاجتماعي ما كان يمكن تحصيله من مبالغ من مثل هذه الأحداث غير المبلغ بها لو كانت الحكومة قد علمت بها. وبعبارة أخرى، لا يعد منشئا لإيرادات للوحدات الحكومية إلا الضرائب ومساهمات الضمان الاجتماعي المثبتة بالربط الضريبي والإقرارات الضريبية والإقرارات الجمركية والوثائق المشابهة.

٣-٥٧ إضافة إلى ذلك، من المعتاد ألا يتم أبدا تحصيل بعض الضرائب ومساهمات التأمين الاجتماعي التي تم ربطها، ومن غير الملائم مراكمة بيانات إيرادات بمبلغ لا تتوقع الوحدة الحكومية تحصيله من الوجهة الواقعية. ومن ثم يمثل الفرق بين الربط وبين المبالغ المتوقع تحصيلها مطالبة ليست لها قيمة حقيقية و ينبغي عدم قيده كإيرادات. والمتوقع أن يكون مبلغ الضرائب ومساهمات الضمان الاجتماعي المقيد كإيرادات هو المبلغ المتوقع تحصيله من الوجهة الواقعية. غير أنه قد يتم التحصيل الفعلي بعد فترة لاحقة، وربما تطول كثيرا.

٣-٥٨ إذا فرضت ضرائب على معاملات أو أحداث معينة، فإنها تقيد وقت إجراء المعاملة الأساسية أو وقوع الحدث الأساسي، وإن كان ذلك الوقت قد لا يتوافق مع وقت دفع الضرائب فعليا للحكومة. ومن أمثلة ذلك ضرائب المبيعات، وضرائب القيمة المضافة، ورسوم الاستيراد، وضرائب الأيلولة والهبات.

٣-٥٩ من حيث المبدأ، ينبغي عزو ضرائب الدخل والمساهمات الاجتماعية المحددة حسب الدخل إلى الفترة التي تم فيها اقتناء الدخل، حتى رغم إمكانية وجود فترة تأخر طويلة بين نهاية الفترة المحاسبية والوقت الذي يكون من الممكن فيه عمليا تحديد الخصوم الفعلية. غير أنه يسمح في الواقع العملي بقدر من المرونة. وعلى وجه الخصوص، قد يتم قيد ضرائب الدخل المقتطعة عند المنبع، مثل الضرائب المقتطعة عند اقتناء الدخل، ومدفوعات السداد المسبق المعتاد لضرائب الدخل في الفترات التي تدفع فيها، وقد يتم قيد أي خصوم نهائية متعلقة بضريبة الدخل في الوقت الذي تحدد فيه تلك الخصوم، الأمر الذي يعتبر انحرافا عن المبدأ العام تقتضيه اعتبارات عملية.

٣-٦٠ تفرض ضرائب الدخل عادة على الدخل المكتسب خلال سنة كاملة. وفي حالة إعداد إحصاءات شهرية أو ربع سنوية، يمكن استخدام مؤشرات للنشاط الموسمي أو مؤشرات ملائمة أخرى لتوزيع بيانات الإجماليات السنوية.

٣-٦١ عادة ما تستند الضرائب المفروضة على ملكية أنواع معينة من الممتلكات إلى قيمة تلك الممتلكات في وقت معين ولكن يفترض أنها تتجمع باستمرار طوال العام بأكمله أو الجزء من العام الذي كانت مملوكة أثناءه إذا كانت مملوكة لأقل من سنة بأكملها. وبالمثل، ترتبط الضرائب على استخدام سلع أو السماح باستخدام سلع أو مزاولة أنشطة عادة بفترة زمنية معينة، مثل ترخيص إدارة نشاط تجاري ما خلال فترة معينة.

٣-٦٢ تتقرر بعض التحويلات الإجبارية، كالغرامات والجزاءات ومصادرة الممتلكات، في وقت معين. ويتم قيد هذه التحويلات عندما تكون للحكومة مطالبة قانونية على هذه الأموال، وهو ما قد ينشأ عند صدور حكم قضائي أو نشر حكم إداري.

٣-٦٣ قد تكون هناك صعوبة في تحديد وقت قيد المنح والتحويلات الطوعية الأخرى لأن هناك مجموعة متنوعة تنوعا واسعا من شروط الأهلية التي تتباين من حيث القوة القانونية. ففي بعض الحالات، يكون للمستفيد المحتمل من منحة ما، مطالبة قانونية عندما يستوفي شروطا معينة مثل تحمل مصروفات مسبقة لغرض معين أو صدور تشريع ما، ويتم قيد هذه التحويلات عند استيفاء جميع الشروط. وفي حالات أخرى، لا يكون لمتلقي المنحة أي مطالبة قط على المانح، وينبغي عزو التحويل إلى الوقت الذي تم فيه دفع المبلغ النقدي المعني.

٣-٦٤ يتم قيد الأرباح الموزعة والمسحوبات من دخل أشباه الشركات في تاريخ إعلان استحقاق دفعها أو تاريخ دفعها بالفعل في حال عدم صدور إعلان مسبق بذلك.

٣-٦٥ يتم قيد المعاملات في السلع وفي الأصول غير المالية عندما تتغير الملكية القانونية، وهذا قد يعتمد على النصوص الواردة في عقد البيع. وإذا تعذر تحديد ذلك الوقت بدقة، فإنه يمكن قيد المعاملة عندما يحدث تغير مادي في الملكية أو في السيطرة. وعلى سبيل المثال، يحتسب أن تغير الملكية قد حدث بموجب معاملة تأجير تمويلي عندما تنتقل السيطرة على الأصل المعني إلى المستأجر.

٣-٦٦ ينبغي عادة قيد المعاملات في الخدمات عند تقديم تلك الخدمات. فإذا قدمت خدمة مثل النقل في وقت معين، فإن المعاملة يتم قيدها في ذلك الوقت. وهناك خدمات أخرى تقدم أو تتم على أساس مستمر. فعلى سبيل المثال، تعد خدمات التأجير التشغيلي والتأمين والإسكان تدفقات مستمرة، ويتم قيدها من الوجهة النظرية بصورة مستمرة طوال تقديمها. أما من وجهة تتفق بدرجة أكبر مع الاعتبارات العملية، فتستند قيمة الخدمات المنسوبة إلى فترة ما إلى الكمية المقدمة خلال تلك الفترة وليس إلى المدفوعات المستحقة الأداء.

٣-٦٧ ترتبط عدة معاملات أخرى أيضا بالتدفقات التي تحدث بصورة مستمرة أو على مدى فترات ممتدة. فعلى سبيل المثال، يتجمع استهلاك رأس المال الثابت بصورة مستمرة طوال فترة إتاحة الأصل الثابت المعني لأغراض إنتاجية وتتجمع الفائدة بصورة مستمرة طوال فترة وجود المطالبة المالية المعنية. وفي أغلب الأحيان تستحق المطالبة المالية المغلة للفائدة مدفوعات فائدة دورية. غير أن هذه المدفوعات تخفض الخصوم التي تراكمت فعليا على مدى الفترة السابقة ولا تندرج ضمن معاملات المصروفات.

٣-٦٨ يتم قيد الإضافات إلى المخزونات عند شراء منتجات أو إنتاجها أو اقتنائها على نحو آخر. ويتم قيد المسحوبات من المخزونات عند بيع المنتجات أو استهلاكها في الإنتاج أو التخلص منها على نحو آخر. ويتم قيد الإضافات إلى مخزون الأعمال قيد الإنجاز بصورة مستمرة مع سير العمل. وعند اكتمال الإنتاج، يتم تحويل تكاليف الإنتاج المتراكمة حتى هذه النقطة إلى مخزون السلع التامة الصنع.

٣-٦٩ يتم قيد المعاملة في استخدام سلع أو خدمات عندما تدخل السلعة أو الخدمة المعنية عملية الإنتاج. وفي حالة السلع قد يختلف هذا الوقت تماما عن وقت اقتنائها، وتصنف السلع في هذه الفترة البينية كمخزونات.

٣-٧٠ يتم قيد المعاملات في أنواع عديدة من الأصول المالية، مثل الأوراق المالية والقروض والعملة والودائع، عند تغير الملكية القانونية. وفي بعض الحالات، قد يرى طرفا المعاملة أن الملكية تغيرت في تاريخين مختلفين لأنهما حصلا على الوثائق التي تثبت المعاملة في ميعادين مختلفين. وينشأ هذا الاختلاف عادة عن عملية المقاصة أو مدة بقاء الشيكات في البريد. وقد تكون المبالغ التي تنطوي عليها هذه البنود "قيد التحصيل" ("float") كبيرة في حالة الودائع القابلة للنقل أو الحسابات الأخرى الدائنة أو المدينة. وإذا كان هناك خلاف بين وحدتين من وحدات الحكومة العامة حول معاملة ما، فإن تاريخ القيد يكون هو تاريخ قيد الدائن للمعاملة.

٣-٧١ تنشأ مختلف أنواع الحسابات المدينة والدائنة، مثل الحسابات العامة المدينة والفائدة المستحقة الدفع والأجور مستحقة الدفع، من خلال معاملة بمقابل كشراء سلعة بالائتمان ومصروفات الفائدة وتعويضات العاملين. ويفترض أن هذه المطالبات المالية تنشأ عند حدوث التدفق المقابل.

٣-٧٢ كما سبق ذكره، هناك مجموعة متنوعة من التدفقات الاقتصادية الأخرى. وقد تحدث تلك التدفقات في وقت معين أو بصورة مستمرة على مدى فترة ما، وذلك حسب طبيعتها. فعلى سبيل المثال، يحدث دمار لأصل ما بسبب الحريق في وقت معين، أما مكاسب وخسائر الحيازة فتحدث بصورة مستمرة مع تغير الأسعار.

٣- التقييم

٣-٧٣ ينبغي تقييم جميع التدفقات والأرصدة بالمبالغ التي يتم بها في الواقع مبادلة سلع أو أصول بخلاف النقود أو خدمات أو عمالة أو توفير رأسمال مقابل نقود، أو يمكن أن تتم مبادلتها مقابل النقود. ويشار إلى هذه القيم باسم ***أسعار السوق الجارية*** أو القيم السوقية الجارية. وينبغي تقييم التدفقات بالأسعار الجارية في تواريخ قيدها وفق المبادئ التوجيهية الواردة بالقسم السابق. وينبغي تقييم الأرصدة بالأسعار الجارية في تاريخ إعداد الميزانية العمومية.

٣-٧٤ بوجه عام، يمكن قيد التدفقات المعبر عنها نقدا عند حدوثها بقيمتها الفعلية لأنه يفترض أن هذه القيمة هي القيمة السوقية الجارية. ويجب تجزئة بعض المعاملات المعبر عنها نقدا إلى معاملتين، وذلك على النحو المبين في الفقرتين ٣-٩ و٣-٢١. ويجب في هذه الحالة أن يكون مجموع قيمة المعاملتين مساويا للقيمة النقدية للمعاملة الواحدة التي حدثت بالفعل. وإذا باعت وحدة حكومية أصلا بأقل من قيمته السوقية أو اشترت أصلا بأعلى من قيمته السوقية، فإنه ينبغي تقييم معاملة البيع أو الشراء بسعر السوق الحقيقي واحتساب تحويل المبلغ المتبقي. وفي أغلب

الأحيان يصاغ هيكل المعاملات من هذا النوع على نحو يجعل من المستحيل تقدير قيم السوق الحقيقية بدقة لها، ومع ذلك ينبغي وضع تقديرات كلما أمكن.

٣–٧٥ تتوافر قيم السوق الجارية للأرصدة بالنسبة للأصول والخصوم المتداولة في الأسواق النشطة، وأكثرها شيوعا بعض الأصول المالية وما يناظرها من خصوم. ويجب تقدير قيم السوق الجارية للأصول والخصوم الأخرى بأسلوب مماثل لتقدير قيم التدفقات غير النقدية على النحو المبين في الفقرة ٣–٧٩.

٣–٧٦ يكون لبعض الأصول المالية والخصوم، مثل السندات، قيمة اسمية وقيمة سوقية جارية أيضا، وقد يكون من المفيد لبعض الأغراض توافر بيانات تكميلية عن القيم الاسمية للأرصدة.[٨] غير أنه ينبغي تقييم المعاملات في تلك الأصول والخصوم بالأسعار التي دفعت بالفعل وليس بقيمتها الاسمية. وبالمثل، ينبغي تقييم أرصدة هذه الأصول والخصوم بأسعار السوق الجارية عند قيدها في الميزانية العمومية.

٣–٧٧ هناك نوع آخر من المعاملات الفعلية التي قد تتطلب تعديلا في التقييم يحدث عندما تبيع وحدة ما بندا ولا تتلقى المدفوعات المقابلة له لمدة أطول من المعتاد. فإذا كان مقدار الائتمان التجاري المقدم بهذه الطريقة كبيرا، فإنه ينبغي عندئذ خفض قيمة معاملة البيع بتطبيق سعر خصم ملائم، وينبغي مراكمة الفائدة حتى يتم السداد الفعلي.

٣–٧٨ يتم تحويل التدفقات المعبر عنها بعملة أجنبية إلى قيمتها بالعملة الوطنية بالسعر السائد وقت حدوثها، ويتم تحويل الأرصدة بالسعر السائد في تاريخ إعداد الميزانية العمومية، وينبغي استخدام النقطة الوسطى بين سعري الشراء والبيع. وقد يختلف التقييم بالعملة الوطنية لمعاملة شراء أو بيع بالائتمان معبر عنها بعملة أجنبية عن قيمة المدفوعات النقدية اللاحقة بسبب تغير سعر الصرف في غضون ذلك. وينبغي تقييم المعاملتين بالقيمة السوقية الجارية في تاريخ حدوث كل منهما فعلا، وتسجيل مكسب أو خسارة حيازة ناتجة عن تغير سعر الصرف عن الفترة أو الفترات التي يحدث فيها المكسب أو الخسارة.

٣–٧٩ يجب تقدير قيم التدفقات غير المعبر عنها فعلا بقيمتها السوقية الجارية، مثل معاملات المقايضة. وإضافة إلى ذلك، لن تتوافر بسهولة بيانات القيم السوقية الجارية لأرصدة عديدة ويجب تقديرها. وتقترح القائمة التالية عدة إمكانيات للتقدير، ويتوقف اختيار الأسلوب الواجب الاستخدام في ظرف معين على المعلومات المتوافرة.

- ربما كان بالإمكان تقدير قيم المعاملات استنادا إلى قيم مأخوذة من أسواق تحدث فيها معاملات مماثلة في ظروف مماثلة. ويمكن أيضا تقدير قيمة أرصدة معينة، هي أصول مالية بالدرجة الأولى، باستخدام معاملات سوقية تنطوي على أصول مشابهة وتحدث في نهاية الفترة المحاسبية المعنية.
- يمكن تقييم التدفقات والأرصدة التي تنطوي على أصول ثابتة قائمة باستخدام سعر السوق لسلع جديدة مماثلة، مع تعديلها بشكل ملائم حسب استهلاك رأس المال الثابت والأحداث الأخرى التي ربما وقعت منذ إنتاجها.
- إذا لم تكن هناك سوق ملائمة يتم فيها حاليا تداول سلعة أو خدمة معينة، فإنه يمكن اشتقاق تقييم تدفق ينطوي على تلك السلعة أو الخدمة من أسعار السوق لسلع وخدمات مماثلة بإجراء تعديلات حسب فروق الجودة وغيرها من الفروق.
- قد يكون بالإمكان تقدير قيمة تدفقات وأرصدة الأصول على أساس التكلفة الأصلية للبند أو تكلفة اقتناءه، معدلة حسب جميع التغيرات التي حدثت منذ شرائه أو إنتاجه، مثل استهلاك رأس المال الثابت، ومكاسب أو خسائر الحيازة، والنضوب، والاستنفاد، والتدهور والتقادم غير المتوقع، والخسائر الاستثنائية.
- يمكن تقييم السلع والخدمات بالتكلفة الحالية لإنتاجها.
- يمكن تقييم الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لعائدها المستقبلي المتوقع. ويعد هذا الأسلوب مهما على وجه الخصوص في حالة عدد من الأصول المالية والأصول الطبيعية والأصول غير المنظورة.

٤– المقاييس المشتقة

٣–٨٠ تتألف المقاييس المشتقة من مجملات وبنود موازِنة، وهي أدوات تحليلية مهمة تلخص قيم تدفقات أو أرصدة مختارة تم قيد كل منها بصورة منفردة في نظام إحصاءات مالية الحكومة.

[٨] القيمة الاسمية هي مبلغ الدين المستحق للدائن على المدين في أي لحظة. وهي تعكس قيمة الأداة المعنية لدى إنشائها وما يلي ذلك من تدفقات اقتصادية كالمعاملات وتغيرات التقييم (باستثناء التغيرات في أسعار السوق) وتغيرات أخرى مثل الإعفاء من الدين. ومن الناحية النظرية، تعد القيمة الاسمية مساوية للمدفوعات المستقبلية اللازمة لسداد أصل الدين والفائدة مخصومة بسعر الفائدة التعاقدي القائم. ولا تكون القيمة الاسمية بالضرورة هي القيمة الاسمية المحددة في الأداة المالية، وهي مبلغ الأصل المستحق السداد غير المخصوم.

٣-٨١ ***المجملات*** هي مجاميع العناصر في فئة ما من فئات التدفقات أو الأرصدة. فعلى سبيل المثال، تعد الإيرادات الضريبية هي مجموع كافة التدفقات المصنفة كضرائب. وهناك ارتباط وثيق بين المجملات والتصنيفات من حيث إن التصنيفات موضوعة بهدف إنتاج مجملات تعتبر مفيدة للغاية.

٣-٨٢ ***البنود الموازنة*** هي تركيبات اقتصادية يتم الحصول عليها بطرح مجمل من مجمل ثان. فعلى سبيل المثال، يتم الحصول على صافي رصيد التشغيل بطرح مجمل مجموع المصروفات من مجمل مجموع الإيرادات. أما القيمة الصافية فهي تعادل مجموع الأصول ناقصا مجموع الخصوم.

٥- ترصيد التدفقات والأرصدة

٣-٨٣ من الممكن عملا عرض فئات عديدة من التدفقات والأرصدة على أساس إجمالي أو على أساس صاف. ويتم حساب البند المعروض على أساس صاف كمجموع مجموعة من التدفقات أو الأرصدة ناقصا مجموع مجموعة ثانية. فعلى سبيل المثال، يمكن عرض مجموع الإيرادات الضريبية على أساس إجمالي كمجموع مبالغ جميع الضرائب المستحقة، أو على أساس صاف كإجمالي تلك المبالغ ناقص الضرائب المستردة لسبب أو آخر. ويعتمد الاختيار في هذا الصدد على فئة التدفقات أو الأرصدة، وطبيعة البنود التي قد تطرح للحصول على القيمة الصافية، والمنفعة التحليلية للقيم الإجمالية والقيم الصافية. وتستخدم الخيارات التالية في نظام إحصاءات مالية الحكومة.

٣-٨٤ يتم عرض بيانات فئات الإيرادات على أساس إجمالي شاملة فئات المصروفات لنفس الفئة أو لفئة ذات صلة، وكذلك الشأن بالنسبة لفئات المصروفات. وعلى وجه الخصوص، يتم عرض بيانات الإيرادات من الفائدة ومصروفات الفائدة كإجمالي لا كصافي إيرادات فائدة أو صافي مصروفات فائدة فقط. وبالمثل، يتم عرض بيانات المنافع الاجتماعية والمساهمات الاجتماعية، وإيرادات ومصروفات المنح، وإيرادات ومصروفات الريع كإجمالي. كذلك يتم عرض بيانات مبيعات السلع والخدمات كإجمالي شاملا المصروفات المتحملة في إنتاجها.

٣-٨٥ يتم عرض بيانات فئات الإيرادات مخصوما منها المبالغ المعادة من الإيرادات ذات الصلة، ويتم عرض بيانات فئات المصروفات مخصوما منها التدفقات الداخلة من نفس المصروفات الناشئة عن معاملات خاطئة أو غير مرخص بها. فعلى سبيل المثال، قد تعاد مبالغ محصلة من ضرائب الدخل عندما تزيد مبالغ الضرائب، المحتجزة أو المدفوعة مقدما على نحو آخر قبل التحديد النهائي، على مبلغ الضريبة الفعلي المستحق. ويتم قيد تلك المبالغ المستردة كإيرادات ضريبية سالبة. وبالمثل، إذا تم رد منافع اجتماعية سبق دفعها بوجه الخطأ، فإنه يتم قيد هذه المبالغ المستردة كمصروفات سالبة.

٣-٨٦ يتم على أساس إجمالي عرض اقتناء الأصول غير المالية بخلاف المخزونات والتصرف فيها. فعلى سبيل المثال، يتم عرض اقتناء الأراضي بصورة منفصلة عن التصرف فيها. ولأغراض العروض التحليلية، قد يفضل عرض صافي اقتناء كل فئة من فئات الأصول غير المالية، ويمكن اشتقاقه بسهولة.

٣-٨٧ يتم على أساس صاف عرض التغيرات في كل نوع من أنواع المخزونات، أي يتم عرض التغيرات في المواد والإمدادات باعتباره القيمة الصافية للإضافات ناقصا المسحوبات.

٣-٨٨ يتم على أساس صاف عرض اقتناء كل فئة من فئات الأصول المالية والتصرف فيها. فعلى سبيل المثال، لا يعرض سوى صافي التغير في حيازة النقدية، وليس إجمالي المقبوضات والدفعات المنصرفة. وبالمثل، يتم عرض الإضافات للخصوم مخصوما منها المبالغ المسددة.

٣-٨٩ يتم على أساس صاف عرض التدفقات الاقتصادية الأخرى، أي يتم عرض صافي مكسب الحيازة لكل أصل وخصم، وليس إجمالي مكاسب الحيازة وإجمالي خسائر الحيازة.

٣-٩٠ يتم على أساس إجمالي عرض أرصدة نفس الأداة المالية المقتناة كأصل مالي وكخصوم. فعلى سبيل المثال، يتم عرض ما تقتنيه وحدة ما من سندات كأصول بصورة مستقلة عما تتحمله تلك الوحدة من خصوم عن السندات.

٦- توحيد البيانات

٣-٩١ توحيد البيانات هو أسلوب لعرض الإحصاءات الخاصة بمجموعة من الوحدات كما لو كانت تشكل وحدة واحدة. وفي نظام إحصاءات مالية الحكومة، يتم عادة توحيد البيانات المعروضة الخاصة بمجموعة من الوحدات. وعلى وجه الخصوص، يتم عرض بيانات قطاع الحكومة العامة وكل واحد من قطاعاتها الفرعية على أساس موحد. وعندما تدرج وحدات للقطاع العام في العرض، ينبغي عرض بيانات الشركات العامة بطريقتين، كقطاع منفصل ثم مجمعة مع وحدات الحكومة العامة. وينبغي أن تعرض الإحصاءات، في كلتا الحالتين، على أساس موحد داخل كل مجموعة.

٣-٩٢ ينطوي توحيد البيانات على حذف جميع المعاملات وعلاقات المدين والدائن التي تحدث بين الوحدات الجاري توحيد بياناتها. وبعبارة أخرى، تقرن معاملة إحدى الوحدات مع ذات المعاملة المسجلة للوحدة الثانية وتحذف المعاملتان معا. فعلى سبيل المثال، إذا امتلكت إحدى وحدات الحكومة العامة سندا أصدرته وحدة أخرى من وحدات الحكومة العامة، وكان يجري توحيد بيانات الوحدتين، فإنه يتم إبلاغ أرصدة السندات المقتناة

كأصول وخصوم كما لو كان السند غير قائم. وفي نفس الوقت، يستبعد من إيرادات الفائدة ومصروفاتها الموحدة ما دفعته وحدة الحكومة العامة المدينة إلى وحدة الحكومة العامة الدائنة من فائدة. وبالمثل، تشطب أيضا مبيعات السلع والخدمات بين الوحدات الموحدة بياناتها.

٣-٩٣ يوصي *نظام الحسابات القومية لعام* ١٩٩٣ بعدم توحيد الإحصاءات الخاصة بالوحدات المؤسسية، ويوصي أيضا بعدم توحيد بيانات مبيعات إحدى منشآت وحدة مؤسسية إلى منشأة ثانية تابعة لنفس الوحدة المؤسسية. ويعكس الفرق بين *نظام الحسابات القومية لعام* ١٩٩٣ وهذا الدليل اختلاف استخدامات الإحصاءات. فنظام إحصاءات مالية الحكومة مصمم لإنتاج إحصاءات مناسبة للاستخدام في تحليل أثر عمليات الحكومة، إما قطاع الحكومة العامة برمته أو قطاع فرعي معين منه. وعلى وجه الخصوص، يكون تقدير الأثر الكلي لعمليات الحكومة على مجموع الاقتصاد أو على إمكانية استمرار عمليات الحكومة أكثر فاعلية عندما يكون مقياس عمليات الحكومة هو مجموعة من الإحصاءات الموحدة وليس إحصاءات غير موحدة. وليس المقصود من نظام إحصاءات مالية الحكومة أيضا إعداد مقياس للإنتاج الذي يتم بقطاع الحكومة العامة. أما *نظام الحسابات القومية لعام* ١٩٩٣، من ناحية أخرى، فيخدم مجموعة استخدامات أوسع كثيرا، بما في ذلك إعداد مقياس شامل للإنتاج والعلاقات بين القطاعات.

٣-٩٤ يتم عادة عرض الإحصاءات في تقارير المحاسبة المالية على أساس موحد للكيان القائم بالإبلاغ وجميع الكيانات الخاضعة لسيطرته دون اعتبار لما إذا كانت تلك الكيانات الخاضعة للسيطرة هي وحدات للحكومة العامة أو كانت شركات عامة حسب استخدام هذه المصطلحات في هذا الدليل. والهدف من استخدام توحيد البيانات هنا هو عرض العمليات والوضع المالي لمشروع أُم والمشروعات التابعة له كما لو كانت هذه المجموعة من المشروعات وحدة واحدة. فعلى سبيل المثال، يشمل التقرير المالي لحكومة الولاية إحصاءات جميع الشركات العامة التي تسيطر عليها تلك الحكومة ولكنه لن يشمل إحصاءات حكومة أي ولاية أخرى. وخلافا لذلك، تشتمل الإحصاءات الموحدة لقطاع حكومة الولاية الفرعي في نظام إحصاءات مالية الحكومة على جميع وحدات حكومات الولايات ولكنها تستبعد جميع الشركات العامة التي تملكها أو تسيطر عليها حكومات الولايات.

٧- البنود الاحتمالية

٣-٩٥ البنود الاحتمالية هي ظروف أو أوضاع قد تؤثر على الأداء أو الوضع المالي لقطاع الحكومة العامة حسب وقوع أو عدم وقوع حدث مستقبلي أو أكثر. فعلى سبيل المثال، قد تترتب مصروفات على الضمان المقدم من إحدى وحدات الحكومة العامة لقرض ما إذا تخلف المدين عن السداد، ولكن لن يكون من المعروف ما إذا كانت تلك المصروفات ستتحقق أم لا، أو ما هو مقدار تلك المصروفات إذا تحققت، إلى أن يحدث التخلف عن السداد أو يتم سداد القرض بالكامل. وفي مثال آخر، قد تطعن وحدة حكومية وضع لها ربط ضريبي على ذلك الربط أمام القضاء، ولن تتم تسوية هذه الإيرادات الاحتمالية إلى أن يتوصل الطرفان إلى اتفاق أو تصدر المحكمة حكمها ويصبح من غير الممكن الطعن فيه أو يتقرر عدم الطعن فيه.

٣-٩٦ يتبع هذا الدليل *نظام الحسابات القومية لعام* ١٩٩٣ في عدم معاملة البنود الاحتمالية كأصول مالية أو خصوم لأنها ليست مطالبات أو التزامات غير مشروطة. ومع ذلك، يمكن أن تكون البنود الاحتمالية، وخاصة ما قد تنتج عنها مصروفات ، ذات أهمية كبيرة لدى قطاع الحكومة العامة. وينبغي قيد البيانات المجمعة عن جميع البنود الاحتمالية المهمة كبنود للتذكرة. وبالإضافة إلى المبلغ الإجمالي للإيرادات أو المصروفات المحتملة، ينبغي عرض تقديرات للإيرادات أو المصروفات المتوقعة. ويختلف هذا الوضع إلى حد ما عن معايير المحاسبة المالية، التي تسجل الخصوم الاحتمالية عندما يكون من المحتمل أن تؤكد الأحداث المستقبلية أن أصولا معينة قد أصبحت معيبة أو أن خصوما معينة قد تم تحملها وأنه يمكن وضع تقدير معقول لمبالغها.

٣-٩٧ عندما تسجل بنود احتمالية كخصوم على إحدى وحدات الحكومة العامة، يتم قيد تدفق تحت المصروفات كبند مدين وقيد زيادة في الخصوم كبند دائن. فعلى سبيل المثال، إذا طلب الوفاء بضمان مقدم لقرض ما ولا يوجد لوحدة الحكومة العامة المعنية أي مطالبة على الطرف المتخلف عن السداد، فإن هذه الوحدة تقيد تحويلا لذلك الطرف وتحملا لخصوم لصالح الدائن.